

المال

التجارة

AL MAL WALTEGARA

غياب التخطيط والترشيد
أدى إلى فوضى الأسعار

برامج وأدلة الترفيق لدى أجهزة الرقابة

الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات

الضرائب والتمويل حقوق والتزامات الأمانة والشفافية
ودفع الضريبة أهم واجبات التمويل تجاه المصلحة

شركة مصر / إيران للغزل والنسيج

السويس - مليا القمح

إحدى ثمار ميامة الانفتاح الإنتاجي

«ميراتكس» شركة مشتركة بين مصر وإيران تأسست في ديسمبر ١٩٧٥

بحسب القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والقوانين المعدلة له

ويقدر إجمالي الاستثمارات بحوالي (٢٥٠ مليون جنيه)

يبلغ رأس مال ميراتكس المدفوع ١٠٨.٥٠٠ مليون جنيه، وتوزعه كالاتي:

٥١٪ للجانب المصري ويمثله :

١) الشركة القابضة للغزل والنسيج والملابس نسبة ٢٧,٥٪

٢) بنك الاستثمار العربي نسبة ٢٣,٥٪

٤٩٪ للجانب الإيراني ويمثلها الشركة الإيرانية للاستثمارات الأجنبية :

والأنشطة الرئيسية لميراتكس هي إنتاج وتسويق غزل القطن والمخلوط بالبوليستر من مرة ٤ إلى ١٦٠ انجيزي مسرح وعشط ، مفرد ومزوي ، برم نسيج وتريكو ، خام ومحروق ومحمر على كون وشلل ، وقد جهزت ميراتكس بأحدث الماكينات من أوروبا الغربية واليابان ، ويقدر الإنتاج السنوي بحوالي ١١١٥٠ طن بقيمة ٢٦٠ مليون جنيه .

مصنع الغزل الرشيح

السويس

الطاقة = ٧٦٦٨٨ مردن الإنتاج = ٢٧٥٠ طن الخيوط المنتجة من متوسط مرة ٨٣,٦ انجيزي

مصنع الغزل المتوسط

السويس - مليا القمح

الطاقة = ١٣٧٦٤٨ مردن الإنتاج = ١١١٤٨ طن الخيوط المنتجة من متوسط مرة ٣٦,٦ انجيزي

مصنع الغزل السميك

السويس

الطاقة = ٣٢٠٠ روتر الإنتاج = ٢٥٠٠ طن الخيوط المنتجة من متوسط مرة ١٣,٧ انجيزي

تبلغ صادرات ميراتكس حوالي (٢٢٢٠ طن سنوياً) بقيمة (٢٠ مليون دولار) إلى أمريكا وأوروبا الغربية

(ألمانيا - البانمارك - البرتغال - اليونان - تشيك - فرنسا - إسبانيا - إنجلترا - إيطاليا) ودول شرق

آسيا (اليابان - كايوان - كوريا - سنغافورة) ودول شمال أفريقيا (الغرب - تونس) وبلغ

عدد العاملين بميراتكس (٥٥٣) عامل (تبلغ أجورهم السنوية حوالي (٥٥ مليون جنيه)

وتر حصول الشركة على شهادة EN ISO 9001 وجودة Deko

Deko - Tex Standard 100



العدد ٤٦٧ - مارس ٢٠٠٨ م

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهريا

نائب رئيس التحرير

نائب رئيس التحرير

رئيس مجلس الإدارة ورئيس التحرير

أ. د / كامل عمران

أ. د / طلعت أسعد عبد الحميد

أحمد عاطف عبد الرحمن

هيئة المحكمين

المحاسبة والضرائب :

- أ. د عبد المنعم محمود
- أ. د مثير محمود سالم
- أ. د شوقي خاطر
- أ. د عبد المنعم عوض الله
- أ. د محمود الناضى
- أ. د أحمد حجاج
- أ. د أحمد الحبابى
- أ. د منصور حامد

إدارة الأعمال :

- أ. د محمد سعيد عبدالفتاح
- أ. د حسن محمد خير الدين
- أ. د شوقي حسين عبد الله
- أ. د محمود صادق باززع
- أ. د على محمد عبدالوهاب
- أ. د عبد المنعم حياى جنيدي
- أ. د عبد الحميد بهجت
- أ. د محمد محمد إبراهيم
- أ. د فتحي على محرم
- أ. د السيد عبده ناجي
- أ. د محمد عثمان
- أ. د أحمد فهدى جلال
- أ. د فريد زين الدين
- أ. د شايبة إدريس
- أ. د عبد العزيز مخيمر

الاقتصاد والإحصاء والتأمين :

- أ. د أحمد عبدالقادر
- أ. د عبداللطيف أبو العزا
- أ. د جميلة زهران
- أ. د سمير طوبار
- أ. د إبراهيم مهدى
- أ. د صقر أحمد طيغر
- أ. د نشأت فهمي
- أ. د عادل عبد الحفيظ عز
- أ. د العشري حسين إدريس
- أ. د رضا الشاذلي
- أ. د سادى محمد عبد الله
- أ. د المعتز بالله جبر
- أ. د محمد جبر عبد الله

في هذا العدد

٢	الموضوع	صفحة
(١)	■ كلمة التحرير غياب التخطيط والترشيد أدى إلى فوضى الأسعار بقلم رئيس التحرير	٢
(٢)	■ برامج وأدلة التدقيق لدى أجهزة الرقابة المحاسب القانوني عبد العزيز قاسم محارب	٤
(٣)	■ الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات أ/ مصطفى حسن بسيوني	١٤
(٤)	■ البعد المعرفي لمأموري الضرائب العقارية بقلم / إيناس كاسب	٢٧
	■ قرارات	
(١)	كيف يحقق المحاسبون ما ينتظره المجتمع منهم ؟ النزاهة والشفافية شروط الارتقاء بالمهنة بقلم / حازم حسن	٤٠
(٢)	مستشار الضريبي	٤٢
(٣)	الضرائب والممول حقوق والتزامات الأمانة والشفافية ودفع الضريبة أهم واجبات الممول تجاه المصلحة بقلم / شريف الكيلاني	٤٥

القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأستاذة كللى تخصصه

تحت النسخة

جمهورية مصر العربية جنيهاً

سوريا	٥٠ ل.س	ليبيا	٥٠٠ درهم
لبنان	٢٥٠٠ ليرة	السودان	٤٠ جنيها
العراق	١٠٠٠ فلس	الجزائر	٥ دينار
الأردن	١ دينار	الكويت	٨٠٠ فلس
السعودية	١٠ ريال	دول الخليج	١٠ دراهم

الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية .
- الاشتراكات السنوية خارج جمهورية مصر العربية سعر النسخة + مصاريف البريد .
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه .
- الاعلانات تنشر في جريدتنا مع الإدارة .

غياب التخطيط والترشيد أدى إلى فوضى الأسعار

بقلم محاسب / أحمد عاطف عبدالرحمن

رئيس مجلس الإدارة



ستنتهى - وميزانية دولة مهلهلة ومعبأة بالديون الداخلية والخارجية - ووزير يصارع ثيران الرأسمالية المتهرجين من سداد الضرائب وأحوال سيئة يتسلمها رئيس وزراء من رئيس وزراء سابق لتزداد سوءاً الكل يلعب ويلهو والدولة تتحمل و تدفع للمرتشين والفاستدين والشعب يعانى .

■ حتى أصبحت القوانين تصاغ حسب المصالح والأهواء والخصخصة وهى أسوأ ظاهرة من مظاهر انتقال الملكية من الدولة إلى الأفراد فقد أسوء استخداما وضاعت ثروة البلاد وتداولتها أياذ غير أمينة بملايين حققت إن اشتراها الملايين على حساب شعب يبحث عن حفنة دقيق ليصنع منها رغيف خبز له ولأولاده .

■ التخطيط غائب عن الحزب وعن الحكومة والنتيجة فوضى السوق - احتكار - ومنافسة غير

وأيضاً النشاط السياحى فى المناطق الهامة وفى المنتجعات المنتشرة سواء على البحر الأبيض المتوسط أو على البحر الأحمر - هذه الأرضى هنا وهناك تمرضت لعمليات نهب واغتتيال منظم ساهمت فيه الحكومات بوزاراتها ورجالها ممن ينتمون إلى زمرة حرامية الحزب الحاكم - ولو نظرنا بأعيننا فى الماضى البعيد والقريب منذ ٢٥ سنة لبحث الذمم المالية للميونيريات ومليارديرات العصر سنجدهم مجموعة من عامة الشعب استغلوا وتسلقوا الأسوار بحثاً عن الثراء فوجدوا ضالتهم بسهولة من خلال حزب حاكم فاقد للشعبية يجمع بين أعضائه ممن يركبون خيل الحكومة ليصلوا إلى أهدافهم - وكان لهم ما أرادوا .

■ إن الخرابات التى تنتشر فى مشروعات تبدأ ولا تعرف متى

■ منذ أن تحولنا من نظامنا الاشتراكى فى عهد الشمولية إلى النظام الرأسمالى ... والحرية الاقتصادية فى ظل الانفتاح على الخارج ونحن نرى حقيقة مؤلة أننا بصدد نظامين مختلفين تماماً وانتقلنا من نظام إلى نظام دون أن نعد له العدة وندرس ونتعمق فى مضمون متطلبات النظام الجديد وما سيفرضه علينا من قواعد وأحكام .

■ جاء فى شكل انقلاب اقتصادى لصالح طبقة من الفاسدين والمفسدين استغلوا ظروف المرحلة الانتقالية الغير منظمة وغياب القوانين الحاكمة للنظام الاقتصادى الجديد وأثروا ثراءً فاحشاً من مصادر أتاحها للحكومات المتعاقبة سواء فى المجتمعات العمرانية الجديدة والأراضى البترى وزعت بتهرب القلوب ومنها ظهرت طبقة من مليونيرات العصر

١ متكافئة وتميز فى التعامل مع قضاياها بين الحديد والأسمنت فهناك من يجلس رجالات الحزب يفعلون ما يشاؤون والوزير عاجز والضحية دائماً هو الشعب .

■ إذا غابت العدالة الضريبية ليس من حق الحكومة أن تفرض على طبقة المليونيرات الجديدة أن يساهموا ولو بالقليل مما كسبوا فى خدمات اجتماعية أو صحية أو تعليمية ليخففوا من معاناة الشعب ولو على سبيل الزكاة ... أو إنشاء مخازن يباع فيها العيش لشعب جاع وضاع بين أنياب متوحشة لا تعرف الرحمة ، وكنا نعب على ماضى ما قبل الثورة ونحن نعيش أبشع إقطاع فى العصر الحديث إقطاع الحرامية الذى لا يرحم .

■ ونحن نتساءل عن الخصخصة وما تم فيها من فوضى ودخول الأجانب بنية الاستثمار وهو فى الحقيقة الهروب بمشروعات الأسمنت الغير صديقة للبيئة لديهم إلى مصر المأوى وسعياً للربح والسيطرة والتحكم فى الأسعار ومنها بدأت ظاهرة الاحتكار وارتفعت الأسعار ليست لظروف عالمية كما نعرف

ولكن ساهم بالقدر الكبير فيها الوضع الاحتكارى الذى وضعنا فيه مصر المحروسة بين أنياب هؤلاء الوحوش القادمة إلينا لنستفيد من فوضى السوق .

■ مازالت جريمة الخصخصة قائمة وتخریب القطاع العام ليفقد قيمته الحقيقية ولو ظاهرياً لحساب بعض المصوص ليفتالوا ما بقى من ثروة البلاد .

■ كم كنت أتمنى مع بداية التحول السئ من الشمولية للرأسمالية أن يصبحها خطة منظمة تحدد مراحل وخطوات العمل بناءً على دراسات نظيفة ليست لحساب طبقة على حساب عامة الشعب ويتم التحول داخل منظومة عمل مرتب فى قوانينه وقراراته وإعطاء الأولويات العمل بأسلوب هادئ ومنظم ... يراعى أولاً وأخيراً مصر النامية الفقيرة وليس لصالح فئة مستغلة وقاسدة تلعب سياسة على حساب اقتصاد البلد وضياعه حتى عاشت مصر وتعيش لتسمع عن المليارديرات ومن أين جاءت سوى من استغلال لظروف وأوضاع بلد منهار اقتصادياً ... إننا نتساءل عن ماهية معدلات الثراء التى تخلق مليارديرا فى

عشر سنوات وما هى الصناعة أو التجارة أو الاستثمار الذى يتيح ذلك سوى من خلال استغلال وابتزاز أموال وقوانين دولة واستباحة كل شئ إنها مأساة يعيشها شعب يتألم فى صمت

■ لقد ظهرت طبقات مستغلة من كافة الأنواع والأصناف - فهناك الاستغلال العقارى وهناك الاستغلال السياحى - وهناك استغلال واحتكار صناعى - وهناك استيراد مفتوح حتى إن حجم الاستيراد يزداد عن حجم الصادرات لصالح طبقة من التجار والمستوردين عاشوا وجمعوا أموالهم على حساب آلام السوق المحلى المصاب بفوضى قوانين جمركية وضريبية - أصابت الصناعة المحلية فى مقتل لصعوبة المنافسة فى ظل عشوائيات جمركية للاستيراد من دول شرق اسيا المدعمة من قبل حكوماتهم وكان من نتيجة ذلك ظهور أكبر مشكلة تعيشها الصناعة المصرية دفع ثمنها ٥٠ ألف متعثر فى خلال خمس سنوات من الانفتاح وتطبيق الجات عام ١٩٩٦ فكانت بداية مشوار الآلام والأوجاع الاقتصادية التى لا نهاية لها إلى أن يشاء الله .

برنامج وأدلة الشرفى لرى أجهزة الرقابة

المحاسب القانونى

عبدالعزى قاسم محارب

المدير العام بالجهاز المركزى للمحاسبات

لشئون الضرائب والرسوم الجمركية والضرائب على المبيعات

بالاسكندرية والوجه البحرى

المقدمة :

المراجعة عملية منهجية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالقوائم المالية وأعمال الوحدة محل الفحص ، بهدف تطمين الغير على نتائج الأعمال والمركز المالى للوحدة ، وذلك من خلال التقرير الذى يتضمن رأى المهنى المحاييد لمراجع الحسابات .

ويمارس المراجع عمله من خلال برنامج المراجعة ، وجمع أدلة الإثبات أو القرائن ، وكتابة تقرير الفحص ، وتقديم قرائن المراجعة أساساً منطقياً وبرهاناً على مدى دقة وصحة المعلومات

الوقت لا يتصيد الأخطاء ، إنما هدفه دائماً كخبير فنى مستقل هو المصلحة العامة والوصول إلى رأى مهنى محايد .

ويدور برنامج المراجعة حول جمع الأدلة للتحقق من أرصدة الحسابات ونظام العمل ، وتتكون أدلة الإثبات من البيانات المحاسبية الأساسية ، فضلاً عن معلومات الإثبات الأخرى المتاحة للمراجع ، فقد يكون دليل الإثبات هو المستند أو طريقة سير العمل أو أى معلومات أو استفسارات ، والمراجع هو الذى يحكم على مدى كفاية الدليل وتزداد

المحاسبية والقوائم المالية ومدى تمثيلها للواقع ، ويسعى المراجع لجمع القرائن الكافية فى حدود الزمن والتكلفة المتاحة ، وتنقسم القرائن إلى عدة أنواع ولكل نوع منها درجة معينة من الوثوق ومدى محدد للاعتماد عليها ، لذلك فإن المراجع يقوم بتقييم القرائن من حيث أنها تكفى لتقديم الاقتناع الضرورى لتكوين رأى الفنى المحاييد ، فالمراجع باحث وراء الحقيقة كأى باحث فنى فى معمله ، وعليه أن لا يتعجل النتائج ولا يسمح لعلاقته الشخصية بموظفى الوحدة أن تطغى على عمله ، وهو فى نفس

مقدرته على هذا الحكم بمقدار ما يكتسبه من خبرة فى عمله ، فيسعى للحصول على الدليل الأقوى والأنسب فى ظل المناخ الرقابى السائد ، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية فى الوحدة ضعيفاً فعلى المراجع أن يتوسع فى اختبارات ليتحقق من مدى سلامة البيانات والمعلومات المقدمة ، فإنه على الرغم من قوة وحجية قرينة الجرد الفعلى للمخزون الذى يجرى بمعرفة المراجع نفسه كدليل مقنع على صحة رصيد الأصل ، إلا أنه دليل غير كاف لإثبات ملكية الأصل للوحدة وصحة تسعييره ، مما يدفع المراجع إلى البحث عن قرائن إضافية تثبت ملكية الأصل وسلامة تقييمه .

ونعرض فى ثلاثة فصول لبرامج وأدلة التدقيق لدى أجهزة الرقابة مع أخذ الجهاز المركزى للمحاسبات فى جمهورية مصر العربية كنموذج وذلك على النحو التالى :-

الفصل الأول :

برامج التدقيق .

الفصل الثانى :

طبيعة وحجية أدلة الإثبات فى المراجعة .

الفصل الثالث :

أنواع أدلة الإثبات والوسائل الفنية الضرورية للحصول عليها وأعقبت ذلك بالمراجع ونموذج لبرنامج مراجعة ، وآمل أن يكون فى هذا العرض ما يساعد زملائي وزميلاتى الأعزاء فى أداء رسالتهم الرقابية .

الفصل الأول :

برامج التدقيق

The Audit Programs

يعتبر التحديد المقدم لإجراءات المراجعة ركناً هاماً فى عملية تخطيط المراجعة ، وهذا التحديد يأخذ شكل برنامج المراجعة المكتوب لعملية جمع أدلة أو قرائن الإثبات ، ويحتوى البرنامج على مقدمة تشمل المعلومات عن الجهة محل الفحص ، ويبين أهداف المراجعة الواجب تحقيقها ، وخطوات

وأجراءات الفحص والوقت المحدد لإنهاء المراجعة ، والشخص المسئول عن تنفيذها ، وتستخدم برامج العمل كأساس لمتابعة الأداء الفعلى فى المراجعة ، وتساعد على تدريب المراجعين الجدد ، وتعتبر سجلاً مختصراً للعمل والإلمام بطبيعته ، وتقلل جهد الإشراف ، وتمكن من توزيع الواجبات بين المراجعين .

أنواع برامج المراجعة :

يمكن تقسيم برامج المراجعة إلى قسمين على النحو التالى:
برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدماً :

Planned or Predetermined Audit Programs

يتضمن هذا النوع كافة الخطوات التفصيلية الواجب اتباعها فى أثناء عملية المراجعة والفحص ، ويقوم المراقب بإعداد البرنامج بعد دراسة الوحدة التى سيراجع حساباتها ، وتساعد هذه البرامج التفصيلية على تقسيم العمل بين المراجع

شعبة أو مراقبة ، وفى الغالب تقل القوة المتاحة عن نصف القوة الكاملة المطلوبة لتنفيذ البرنامج السنوى ، ويتم التقلب على تلك الصعوبة بتخفيض مدد الفحص المحددة فى البرنامج السنوى وتشغيل المراجعين أوقاتاً إضافية وتكليف المشرفين بتنفيذ برامج فحص ميدانى .

كما يقوم الجهاز بإعداد برامج شهرية من واقع البرنامج السنوى المعد مسبقاً لكل شعبة فيما لا يجاوز اليوم الخامس من كل شهر ، ويوضح فى البرنامج الشهرى اسم الجهة محل الفحص ، واسم الفاحص ، وأيام العمل ، وأهداف البرنامج ، وخطوات وإجراءات المراجعة والفحص فى بعض المهام المحددة غير الروتينية .

فإذا كانت المأمورية هى فحص الأعمال المالية والمخزنية لأحد المستودعات ، فإن الأهداف تتلخص فى التحقق من الوجود الفعلى للأصناف ودرجة صلاحيتها

تحقيقها ، على أن تترك الخطوات التفصيلية وكمية الاختبارات إلى حين البدء فى عملية المراجعة ، وهذا يستلزم أن يتوافر فى المراجع خبرة عملية ودراية علمية مناسبة فى اختيار الخطوات والأساليب الملائمة لظروف الحال .

ويعد الجهاز المركزى للمحاسبات برامج سنوية اعتباراً من أول أبريل تبدأ من ٧/١ وتنتهى فى ٦/٣٠ من كل عام لفحص الأعمال المالية والمخزنية للوحدات الخاضعة لرقابة ومراجعة مستنداتها وحساباتها الختامية وقوائمها المالية ، وتشمل تلك البرامج وحدات المراجعة من واقع سجل حصر الوحدات ، ومدد الفحص المطلوبة ، وتكاليف الانتقال وبدل التفتيش اللازم لإنجاز الأعمال على مستوى كل شعبة أو مراقبة وذلك طبقاً للقوة الكاملة من عدد المراجعين اللازمين لإنجاز تلك المهام ، وطبقاً للقوة المتاحة من الأعضاء بكل

والمساعدين كل حسب خبرته وكفاءته ، كما تحول دون السهو عن بعض الخطوات الضرورية أو تكرارها ، ويعتبر هذا البرنامج سجلاً كاملاً لعملية المراجعة التى تمت مما يوفر أساساً سليماً لعمليات الفحص والمراجعة فى السنوات التالية .

وإن كان يؤخذ على هذا النوع من البرامج جمود إجراءات وخطوات الفحص والمراجعة والحد من قدرة المراجعين المساعدين على الابتكار والتجديد ، غير أنه يمكن تجنب هذا القصور بتشجيع المراجعين على إبداء ما يعين لهم من ملاحظات على البرامج الموضوعية واقتراح التعديلات المناسبة ، ومتابعة المراقب لمؤوسيه لدى الفحص الميدانى أولاً بأول .

برامج المراجعة المتقدمة :

Progressive Audit Programs

يقتصر هذا النوع من البرامج على تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة ، والأهداف الواجب

ومدى حاجة الجهة إليها وطريقة حفظها وملكيتهما للجهة وصحة تقويمهما ، وتتخلص الإجراءات وخطوات الفحص في الجرد الفعلي والمراجعة المستندية للنماذج والدفاتر المخزنية ومؤيدات الإضافة والخصم وتسعير الأصناف ، والمراجعة الفنية أو الموضوعية لمدى استفادة الوحدة من المخزون لديها وحجم الراكد والمكدس منه .

الفصل الثاني

طبيعة وحجية أدلة إثبات المراجعة

Audit Evidence

يعرف الدليل أو القرينة عامة بأنها حقيقة تقوم في ذهن الإنسان في سبيل تمكينه من الفصل في مسألة متنازع عليها .

أما القرينة في المراجعة فليست محل نزاع إلا أنها محل تساؤل من المراجع عن مدى صحتها ودرجة الاعتماد عليها ومدى تمثيلها لحقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال . فآدلة الإثبات هى كل ما من

شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية ، فمعظم جهد المراجع الذى يبذله فى تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل فى جمع وتقويم أدلة المراجعة .

ومعيار العمل الميدانى للمراجع يتطلب جمع أدلة الإثبات الكافية والصالحة من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التى تمثل أساساً معقولاً ومناسباً لتكوين الرأى بخصوص القوائم المالية موضع الفحص .

وتقسم أدلة الإثبات التى تدعم وتؤكد القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين هما : -

١ - البيانات المحاسبية الأساسية ، مثل بيانات دفتر اليومية ودفاتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعد .

٢ - كل معلومات الإثبات

الأخرى ، مثل الشيكات والفواتير والمقود والمصادقات وما يقوم به المراجع من استفسارات أو استعلامات وملاحظات وفحص مالى .

وغالبية القرائن غير ملزمة ، ولا تقدم اليقين الكامل ولكنها تكفى بمجرد الإقناع ، وحتى فى الحالات التى يمكن أن نحصل فيها على اليقين ، فإن هناك بعض العوامل المقيدة مثل الزمن والتكلفة اللازمين للحصول على تلك القرائن .

ويعود للمراجع الحكم على مدى صلاحية أى دليل أو قرينة ، وبذلك فإن أدلة الإثبات فى المراجعة تختلف عن الأدلة القانونية ، وذلك لأن الأخيرة تتحدد وفقاً لإطار من القواعد الباتة والقاطعة .

وتتوقف حجية وقوة أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها ، وارتباطها بالعملية محل الفحص ، ووجود أدلة إثبات أخرى مساعدة .

Objective Evidence

المستقاة من المستندات المؤيدة للعمليات الحسابية المثبتة بالدفاتر ، أو من الوجود الفعلى للعنصر محل الفحص ، هي أشد قوة فى الاعتماد عليها من القرائن التى تقوم على التقرير الشخصى واحتمال التأويل مثل إجابات موظفى الوحدة على استفسارات المراجع وفحص أنظمة الرقابة الداخلية .

٥ - إن القرينة تفقد حجيتها إذا كان وقت الحصول عليها لا يتناسب مع تاريخ الفحص أو كانت غير مرتبطة بالعملية محل الفحص وكذلك فى حالة انحياز أو زنتياد أو عدم توافر الثقة فى مصدر القرينة ، كما أن الدليل المكتوب أقوى من الدليل الشفوى ، والوثائق الأصلية أفضل من صورها ، هذا بالإضافة

الداخلية En- Evidence ternai

تكون من صنع الوحدة نفسها مثل فواتير البيع وشهادة جرد وتقويم بضاعة آخر المدة .

٢ - أن القرائن التى يحصل عليها المراجع مباشرة بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه عن طريق الفحص الفعلى والملاحظة والتفتيش مثل جرد الخزينة أقوى فى دلالتها على الإثبات من القرائن التى يحصل عليها المراجع عن طريق الغير .

٢ - إن البيانات المحاسبية والقوائم المالية التى يتم الحصول عليها فى ظل نظام سليم للرقابة الداخلية ، هي أقوى فى حجيتها من تلك التى يمكن الحصول عليها فى حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية أو عدم وجوده أصلاً .

٤ - إن القرائن الإيجابية

ويسمى المراجع من خلال فحصه إلى الحصول على أدلة إثبات ذات حجية قوية ليتخذها كأساس لتكوين رأى محايد فى ظل الظروف السائدة ، وداخل الحدود الاقتصادية المعقولة ، حتى يمكنه إعداد تقريره فى فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة ، فعلى المراجع أن يأخذ فى الاعتبار العلاقة المناسبة بين فائدة المعلومات من قرينة الإثبات وتكلفة الحصول عليها .

ويختار المراجع أقوى أدلة الإثبات حجية لتدعيم رأيه ، وهو صاحب السلطة النهائية فى تقويم هذه الأدلة والحكم على مدى حجيتها ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها ، ويستند فى ذلك إلى الاعتبارات التالية :-

١ - أن القرائن الخارجية Ex- teral Evidence مثل فواتير المشتريات وكشف حساب البنك وإقرارات العملاء والموردين أقوى فى حجيتها من القرائن

إلى أن استقلال المراجع
وحياؤه ونزاهته وبعده
عن المؤثرات في جمع
الأدلة وتقويمه لها
والمفاضلة بينها كل ذلك
يعطى للأدلة أهميتها
وحجيتها .

الفصل الثالث :

أنواع أدلة الإثبات والوسائل
الفنية الضرورية للحصول
عليها

يحصل المراجع على أدلة
الإثبات المؤيدة لملاحظاته من
خلال فحص المستندات
والدفاتر والسجلات
والملاحظة الشخصية
والمقابلات والمناقشات
والاستفسارات بحيث تكون
الأدلة كافية ، وتتعلق
بموضوع الفحص ، وصالحة
لتكوين رأيه وحكمه على
النتائج التي يتوصل إليها
والتوصيات التي يوصى بها .
وتصنف الأدلة أو القرائن
وفقاً لدرجة الاعتماد على كل
منها إلى ما يلي :

أ - قرائن حقيقية ، مثل
الجرد المادى وإعادة

عمليات الحساب وتتبع
إجراءات مسك الدفاتر .
ب - قرائن متمثلة في
شهادات ، مثل
المصادقات من العملاء
والموردين والاستفسارات
والمناقشات مع موظفى
الوحدة .

ج - قرائن غير مباشرة ، مثل
المراجعة المستندية
والحسابية والفحص
الفنى أو الانتقائى
للمستندات والسجلات
والدفاتر المساعدة .

ويمكن حصر أنواع الأدلة
الآتية فى مجال إثبات
المراجعة :-

أ - الوجود الفعلى أو الذاتى :
Physical Existence يعتبر
وجود العنصر محل الفحص
من أهم أدلة الإثبات ،
ويقتصر هذا الدليل على
الأصول التى لها كيان مادى
لملموس مثل النقدية
والبضاعة والأصول الثابتة ،
فوجود رصيد نقدية بالخزينة
مطابق لرصيد الدفترى
دليل على صحة رصيد

النقدية ، والتحقق من وجود
المخزون بالجرد الفعلى قرينة
على صحة رصيد العنصر ،
ولكن لا يعتمد المراجع على
قرينة الجرد الفعلى وحدها ،
فإن وجود الشئ لا يعنى
ملكيتها ، إنما يلزم أن يتأكد
المراجع من ملكية الوحدة
للأصل ومن صحة تقويمه .

٢ - المستندات المعتمدة المؤيدة للعمليات المثبتة بالدفاتر :

يتم تقسيم المستندات من
حيث كفاية الدليل المستمد
منها إلى ثلاثة أنواع :-

أ - المستندات المعتمدة خارج
الوحدة ، مثل فواتير
الشراء ، تعد أقوى فى
دلائلها وأكثر حجية
ويمكن الاعتماد عليها إلا
إذا ثبت تزويرها .

ب - المستندات المعتمدة داخل
الوحدة والمعتمدة من
شخص مستقل عن
الوحدة مثل كعوب
الشيكات التى صرفت
من البنك ، فلها حجية
أقل من النوع الأول ،

لاستكمال فحصه أو توجيه أسئلة ومناقشة بعض المختصين بفرض جمع قرائن تعزز رأيه المهني أو تؤيد الملاحظات الواردة في تقريره.

٥ - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية .

يتأكد المراجع قبل بدء عملية المراجعة من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالوحدة محل الفحص وأن هذا النظام مطبق فعلاً ، وهذا يعطى نوعاً من التأكيد بسلامة البيانات التي تظهرها الدفاتر ، وعدم وجود نظام للرقابة الداخلية أو ضعفه يعد دليلاً على احتمال وجود أخطاء بالبيانات المحاسبية المسجلة وفي ضوء ذلك يرسم المراجع برنامج فحصه وكمية اختباره .

٦ - العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ إعداد القوائم المالية .

ينتفع المراجع بالمعلومات التي جمعها في الفترة المالية

والدائنين وأرصدة حسابات البنوك ، كما تعد شهادات التوثيق العقاري سنداً للملكية .

٤ - الشهادات التي يحصل عليها المراجع من الإدارة .

Formal Certificates given by management .

تتمثل تلك الشهادات في الإقرارات المكتوبة والشفوية التي يحصل عليها المراجع من موظفي المنشأة ، مثل شهادة عن صحة جرد وتقويم بضاعة آخر المدة وشهادة بالإضافات الرأسمالية التي تمت على الأصول الثابتة خلال فترة الفحص ، وعلى المراجع أن يقوم بالاختبارات الكافية التي تطمئنه إلى صحة هذه الشهادات وما تتضمنه من بيانات .

ويلجأ عضو الجهاز المركزي للمحاسبات لدى الفحص الميداني إلى كتابة خطابات محلية للوحدة محل الفحص يطلب الرد على استفسارات معينة أو طلب بيانات

وعلى المراجع أن يتأكد من مبلغ الشيك واسم صاحب الحق وصحة التظهير في حالة حدوثه .

ج - المستندات المعدة والمستعملة داخل الوحدة ، مثل فواتير البيع وصور الإيصالات وحسابات الأستاذ وهي ليست في قوة الأدلة التي تأتي من خارج الوحدة التي يمكنها إعادة كتابة الحسابات بصورة تعطى البيانات التي ترغب في إظهارها .

٣ - الإقرارات المكتوبة التي يحصل عليها المراجع من الغير .

Written statement from outside parties

يعد هذا النوع من أقوى أدلة الإثبات ، فتعتبر المصادقات التي يحصل عليها المراجع من العميل أو المورد وكشوف حساب البنك دليل قوي للتحقق من صحة أرصدة حسابات المدينين

الجديدة والتي من شأنها التحقق من بعض عناصر القوائم المالية التي يقوم بفحصها ، فقد تعدد عمليات رد مبيعات في الشهر التالي لإعداد الحسابات الختامية والميزانية مما قد يكشف عن مبيعات صورية أثبتت في الدفاتر بقصد تضخيم نتيجة الأعمال ، ونقص كميات البنود في مستخلصات الأعمال في الفترة التالية لتاريخ إعداد الحسابات الختامية قد يكشف عن صرف مبالغ عن أعمال أو توريدات وهمية بقصد إثراء الماويلين بلا سبب أو استفاد الاعتمادات المالية بالموازنة قبل نهاية السنة المالية .

٧ - المقارنة والربط بين البيانات محل الفحص :

تعتبر عمليات المقارنات والربط بين البيانات دليلاً من أدلة الإثبات ، فمن دواعي الاقتناع والثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية الدقة الحسابية للعمليات المقيدة

بالدفاتر والسجلات والترابط بين البيانات التي يظهرها النظام المحاسبى السليم مثل العلاقة بين الربح والمبيعات ، وتحقق المراجع بنفسه من دقة القيد الأولي ودفاتر الأستاذ والموازن الشهرية والكشوف التحليلية وقوائم الجرد ، و يترجم المراجع العلاقة بين البيانات في شكل نسب مئوية ومقارنة تلك النسب بالنسب التي حققته الوحدة في السنوات السابقة ، وأيضاً بالنسبة التي حققها المشروعات المتماثلة .

وتتعدد الوسائل الفنية للحصول على أدلة إثبات المراجعة .

ويمكن تصنيفها على

النحو التالي :

١ - الجرد الفعلى :

يقتصر الجرد الفعلى على الأصول التي لها كيان مادي ملموس ، مثل النقدية والبضاعة والأصول الثابتة ، وإن كان الجرد الفعلى والمعاينة من أقوى القرائن لإثبات عدم صورية رصيد

الأصل في قائمة المركز المالى إلا أنه لا يثبت الملكية والتقييم حيث يتطلب هذا الحصول على قرائن أخرى .

٢ - المراجعة المستندية :

تهدف المراجعة المستندية إلى جمع أدلة تفيد صحة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات ، فيتأكد المراجع من صحة المستند من الناحية الشكلية والموضوعية والقانونية وأنه يتعلق بالوحدة محل الفحص وبالفترة الخاضعة للمراجعة وأن المستند أصلى وليس صورة أو بدل فاقد حتى لا يتكرر صرفه وخلوه من الكشط والتغيير واعتماد التعديلات في حالة حدوثها وإرفاق مؤيدات الصرف ، ويؤشر المراجع على مستند الصرف بما يفيد فحصه .

ويقوم أعضاء الجهاز المركزى للمحاسبات بمطابقة مستندات صرف بعض الأشهر على الأضابير الخاصة بها للتأكد من إدراج جميع المستندات بعد الصرف

بالأضيائير قبل تقديمها لأعضاء الجهاز لمراجعتها ، فقد تعتمد الوحدة إخفاء بعض المستندات حتى تفوت على المراجع إمكانية اكتشاف ما قد يشوبها من تلاعب أو تزوير أو مخالفة تتوقع أن تكون محل ملاحظات الجهاز .

٣- المراجعة الحسابية :

يقصد بالمراجعة الحسابية فحص الدفاتر والمستندات والقوائم المالية للتأكد من صحة البيانات من الناحية الحسابية وسلامة البيانات المحاسبية المسجلة ، وأن المبالغ المدفوعة أو المتحصلة هي الصحيحة دون زيادة أو نقص ، وهذا النوع من المراجعة من الوسائل الأكثر استخداماً وتشمل مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية والمجاميع والتضريعات ومراجعة الترحيلات ومطابقة المبالغ الواردة بمؤيدات الصرف المرفقة على أمر اعتماد الصرف أو التسوية ومبلغ الشيك أو الحوالة ، والتأكد من صحة الكميات

وفئات الأسعار الواردة بالمرفقات ومحاضر الفحص ومستندات الاستلام والعقود المبرمة .

٤- المراجعة الفنية أو الانتقادية :

المراجعة الفنية أو الموضوعية تعنى الفحص الدقيق والدراسة التحليلية للدفاتر والسجلات والحسابات وما تحتوى عليه من مسائل شاذة وهذا النوع من المراجعة يتطلب مهارة وخبرة ونظرة ثاقبة من الفاحص .

وتتطلب المراجعة الموضوعية الربط بين المستندات والدفاتر والبيانات المالية ، فيتحقق المراجع من إدراج اعتماد للنفقة محل الفحص وعدم تجاوز هذا الاعتماد وأن النفقة ضرورية لتسيير أعمال الوحدة دون إسراف أو مبالغة ، والوقوف على ظواهر التحايل أو التلاعب مثل المبالغة في تقويم بضاعة آخر المدة بقصد تضخيم الأرباح ، أو زيادة المخصصات والنفقات بغرض زيادة الإعانة

أو الدعم الحكومى أو التهرب من الضرائب .

٥- نظام المصادقات :

تستخدم وسيلة المصادقات فى الحصول على إقرارات مكتوبة من خارج الوحدة مثل مصادقة العملاء على أرصدة حساباتهم وشهادة الدائنين بالمستحق لهم فى تاريخ معين وكشوف بأرصدة حسابات البنوك وإقرارات بالبضاعة المملوكة للوحدة لدى الغير ، وقد تكون المصادقة عمياء لا يذكر فيها رصيد الحساب المطلوب التحقق من صحته إنما يطلب إقرار مكتوب برصيد الحساب طرف الوحدة فى تاريخ معين .

وعلى المراجع أن يشرف بنفسه أو بواسطة أحد مساعديه على عملية إعداد المصادقات وإرسالها للغير وتلقى الإقرارات وفحصها بمعرفته ، وهذا ما يجعل هذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات التى يمكن الاعتماد عليها .

٦- الاستفسارات

نظام الاستفسارات

والشهادات من داخل الوحدة يعتمد على توجيه أسئلة للمختصين والحصول على إجاباتها ، وتتوقف قوة هذه الشهادات كدليل على كيفية توجيه وصياغة الأسئلة وموقع المختص فى السلم الإدارى ، ويستجلى المراجع الكفاءة الأمور الفاضلة عن طريق المناقشة والمقابلات والاستفسارات وتوثيقها كلما أمكن ذلك لقد برز أعضاء الجهاز المركزى للمحاسبات فى تشكيل لجان فنية من المختصين من داخل الجهة ومن خارجها لمعاينة بعض الإنشاءات الهندسية والأصناف الموردة للوقوف على مدى مطابقة الأعمال والتوريدات للمواصفات الفنية المتعاقد عليها ، ونظرا لغياب الضبطية القضائية لأعضاء الجهاز لدى ممارسة أعمالهم فإنه يتم تجميع أكبر قدر ممكن من القرائن المتاحة بما فى ذلك إعداد محاضر إثبات حالة بحضور المختصين لإثبات الوقائع والمخالفات

التي تتكشف لدى فحص ومراجعة أعمال الوحدات محل رقابة الجهاز .

٧ - التحليل المالى :

يقارن المراجع بين عناصر المركز المالى أو نتيجة الأعمال لإيجاد ارتباط بين أحد العناصر وغيرها ليكون رأيه عن مدى صحة العنصر محل الفحص وتستخدم فى سبيل ذلك الأوزان النسبية والنسب المالية مثل علاقة رقم المبيعات ومجمل الربح ، ونسب السيولة وصافى القيمة Net Worth ومطابقة رصيد إجمالى المدينين بمجموع الأرصدة الفردية

للمدينين بدفاتر الأستاذ المساعدة ، ومقارنة المصروفات والإيرادات عن فترة الفحص بمثيلاتها فى الأعوام السابقة ، ومقارنة المصروف المحمل على حساب الأرباح والخسائر بما يخص الفترة المالية ورصيده المقدم أو المستحق بقائمة المركز المالى ، ويدعم أسلوب التحليل المالى ومقارنة أرصدة آخر المدة بالأرصدة الافتتاحية ثقة المراجع واقتناعه ومن ثم يمكنه إبداء رأيه الفنى المحايد عن حقيقة المركز المالى ونتيجة نشاط الوحدة محل الفحص .

ويوضح الجدول التالى أدلة الإثبات والأساليب الفنية للحصول عليها :

الأسلوب	الدليل	مسل
الجرد العملى	الوجود الفعلى	١
المراجعة الحسابية	الدقة الحسابية	٢
المراجعة المستندية	المستندات	٣
المصادقات	إقرارات كتابية من الغير	٤
المكتابات	شهادات الإدارة	٥
الاستفسار	دقة نظام الرقابة الداخلية	٦
المراجعة الفنية	العمليات اللاحقة على تاريخ الميزانية .	٧
التحليل المالى	المقارنات والأوزان النسبية والنسب المالية	٨

الشفافية والإفصاح

أ. مصطفى حسن بسيوني

المنظمة الأفريقية للخبراء
الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

AFCPA

المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين
AOCPA

في إطار حوكمة الشركات

المقدمة :

يشهد العالم في الوقت الحاضر العديد من التحولات وخصوصاً بعد ظهور النظام العالمي الجديد والعملة وتأثير ذلك على العالم مما أوجد كثيراً من التحولات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية التي تستهدف تحرير التجارة الدولية وإعطاء دور هام للقطاع الخاص في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك بالاعتماد على آليات السوق الحرة مع التسلح بالمعلومات والمعرفة والتكنولوجيا المتقدمة في ظل ثورة المعلومات التي تستهدف بدورها جعل العالم قرية صغيرة تتلاشى خلالها الحدود والمسافات .

ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية ، منذ عام ١٩٩٧ ، أخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات ، والأزمة المالية المشار إليها ، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحكومة . وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة ، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور

وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية «مبتكرة» ، وما إلى ذلك كما أن الأحداث الأخيرة ابتداء بفضيحة شركة إنرون Enron وما تلى ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية، أظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها أسواقاً مالية « قريبة من الكمال».

وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة ، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع

الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة ، ويؤدي اتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة ، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح .

وقد أدت الأزمة المالية القادمة بكثير منا إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية ، ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شئ أخلاقي جيد تقوم بعمله فقط بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال ، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات إلا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها اتباعها في عملها .

وعلى سبيل المثال ، فإن حوكمة الشركات الجيدة هي شكل الإفصاح عن المعلومات المالية ، يمكن أن يعمل على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة ، كما أن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية ، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال ، ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثلته من إعاقه للنمو ، وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائد على استثماراتهم ، فإن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت ، وبدون التدفقات المالية لا يمكن تحقيق الإمكانيات الكاملة لنمو المنشأة ، وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية .

إن حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون ، وتتناول حوكمة الشركات موضوع تحديث العالم عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهيكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص ، وتجعل المنطقة أكثر جذباً للاستثمار الأجنبي المباشر ، كما تحقق تكاملاً للمنطقة في الأسواق المالية .

طبيعة المشكلة :

لم يشغل مصطلح ما فكر وعقل وضمير خبراء تقييم الشركات وكذلك محترفو التعامل في الأسواق المالية ، وخبراء إدارة وتدوير الأوراق المالية ، مثلما حدث مع مصطلح (الحوكمة) Govern- ance أو حوكمة الشركات Corporate Governance ، وهو مصطلح أوجد ذاته وفرض نفسه قسراً وطواعية وحيث أوجدته ظروف غير

مستقرة واضطرابات قلقه ،
 وحوادث عنيفة اجتاحت بعض
 أسواق المال والأعمال العالمية
 والمحلية ، وألقت عليها بظلال
 من الشكوك حول مصداقية
 البيانات التي تصدر عن هذه
 الشركات ومدى إمكانية
 الاعتماد عليها بصفة خاصة
 هي اتخاذ أى قرار ، أو
 التمويل على المعلومات
 المنشورة بصفة عامة ،
 وصدقها في التعبير عن
 حقيقة أوضاع الشركات ،
 حيث أصبح الجميع في شك
 وقلق وحيرة بعد أن ثبت أن
 هناك تلاعباً وغشاً وتديساً
 وخداعاً ، وأن القوائم المالية
 المنشورة لا تعبر عن واقع
 العديد من الشركات العالمية ،
 وأن تقارير مراقبي حسابات
 أكبر بيوت المحاسبة والمراجعة
 العالمية غير دقيقة بل إنها
 بعيدة عن واقع هذه الشركات
 واثارت معها مخاوف
 وتصاعدت معالم أخطار
 وعلامات إنذار وتحذير
 وخطر .
 وفي ظل بيئة تنافسية

قاسية انزلت أقدام بعض
 المسؤولين في الشركات إلى
 الخطيئة والإظهار العمدي
 لواقع غير حقيقي عن أدائهم
 ، لتخفى خسائرها وتدارى
 على أخطائها وتعيد تصوير
 حساباتها الختامية
 وميزانياتها بما لا يعبر عن
 الحقيقة ، واستخدام الحيل
 والألاعيب ومعالجة شكلية
 لإظهار أرباح وهمية يساعدها
 في ذلك مراقبي الحسابات
 الخارجيين سواء نتيجة
 للإهمال أو القصور أو
 التواطؤ ، وبعض المراجعين
 الداخليين في أجهزة المتابعة
 والإشراف داخل هذه
 الشركات ، والذين لا يظهرون
 أوجه الضعف والقصور
 القائمة بل يسمحون فقط
 بتصويرها على أنها أوجه قوة
 وكمال ضاربين بعرض
 الحائط كافة القيم والمبادئ ،
 ومما أدى إلى انهيار هذه
 الشركات ، والتي قامت
 الإدارة فيها بتصرفات غير
 سليمة أدت إلى نتائج أعمال
 غير سليمة كشفت عنها هذه

الفضائح التي لم تستطع
 مكاتب محلي البيانات كشفها
 مبكراً ، وكان لاندلاع هذه
 الفضائح آثار مدوية ونتائج
 مدمرة أدت إلى إظهار أهمية
 الحاجة للحوكمة .

وتعد حوكمة الشركات من
 أهم العمليات الضرورية
 واللازمة لحسن عمل
 الشركات ، وتأكيد نزاهة
 الإدارة فيها ، وكذلك للوفاء
 بالالتزامات والتعهدات
 و لضمان تحقيق الشركات
 أهدافها ، وبشكل قانوني
 واقتصادي سليم ، خاصة ما
 يتصل بتفعيل دور الجمعيات
 العمومية لحملات الأسهم Share
 holders للاضطلاع بمسئولياتهم ،
 وممارسة دورهم في الرقابة
 والإشراف على أداء الشركات
 ، وعلى أداء مجلس الإدارة
 والمديرين التنفيذيين في هذه
 الشركات وبما يؤدي إلى
 الحفاظ على مصالح جميع
 الأطراف ، وهو ما يوضح
 أهمية الحوكمة كما أصبحت
 قضية الحصول على
 المعلومات وسهولة الحصول

عليها وحرية تداولها ومصداقيتها ودقتها من القضايا الملحة على رجال الأعمال والمستثمرين .

وتتنافس الدول فيما بينها على اجتذاب الاستثمارات وإذا ما رجعنا إلى تقرير المجلس الأمريكي للإنتاجية نلاحظ أن القدرة التنافسية المصرية لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ يضع الاستثمار أساساً لهم القدرة التنافسية الذى تقوم عليه الإنتاجية والتجارة ومستوى المعيشة إذ أن الاستثمار هو حجر الأساس للنشاط الاقتصادى فى الحاضر والمستقبل ، كما أن القدرة التنافسية تقوم على الاستثمارات فى التكنولوجيات والمصانع والمعدات والبنية التحتية الأساسية والأفراد .

وغالباً ما تكون الآثار الناشئة عن الاستثمار تراكمية ، ومرة أخرى فإن السبب والنتيجة ليسا فى اتجاه واحد فقط وعلى سبيل المثال فإن الاستثمار لتمويل استخدام

التكنولوجيات الجديدة قد يؤدى إلى الحث على القيام باستثمارات إضافية فى إنشاء تكنولوجيا جديدة للهواتف النقالة (المحمولة) قد تدفع إلى استثمارات فى تحسين الخدمة من جانب المنافسين ، والاستثمار فى إنتاج أجهزة محمولة أفضل وهكذا .

ويتساءل البعض عما إذا كان مبدأ الشفافية يعتبر فقط أحد مستلزمات العولة ، مثله فى ذلك مثل الإفصاح ويرمجة المعلومات ومسرعة الاتصالات؟ ولكن النظر بإمعان فى معنى هذه المبادئ أو العناصر يؤكد أنها ليست رفاهية يمكن الاستعانة بها أو الاستغناء عنها تبعاً للظروف ، وإن ضرورتها تتبع بالدرجة الأولى من أهميتها فى تشجيع الاستثمارات الخاصة ، المحلية قبل الأجنبية ، على التوجه لمنطقة معينة ، دون الأخرى ، وتتماظم هذه الأهمية فى ضوء التنافس العالى على اجتذاب رؤوس الأموال المحدودة نوعاً ، فى

زمن غابت فيه الحدود الجغرافية ، وتلاشت إلى حد كبير الاعتبارات النفسية والشعارات الوطنية الرنانة لحساب عوامل أخرى أكثر مادية مثل الربحية ومخاطر الاستثمار وفترة الاسترداد .

كشفت الأزمات العالمية والانحرافات التى تمت فى الشركات الكبرى إلى الحاجة الماسة إلى تدعيم مفاهيم الإفصاح والشفافية والمساءلة والنزاهة وحوكمة الشركات وترسيخ تطبيقها حتى نحول دون تكرار مثل هذه الأزمات لأن افتقاد الشفافية أدى إلى افتقاد المساءلة وكلاهما ساهم بشكل كبير فى الضعف المالى سواء فى الشركات أو على مستوى الدولة ورغم الإجماع على أن الإفصاح مطلب جوهري فى مجال المال والأعمال من أجل مزيد من الشفافية والمصداقية إلا أن الشفافية المطلوب تحقيقها من خلال الإفصاح كانت مثار خلاف للحاجة إلى إجراء توازن بين مستوى الإفصاح

المقبول لدى الشركات وبين المستوى المقبول الذي ترغب فيه الأطراف المتعددة حسب ما أسلفنا .

والقضية الآن ما هو مستوى الشفافية المطلوب تحقيقها من خلال الإفصاح حتى يتمكن أصحاب المصالح من الاطمئنان إلى الموقف المالي للشركة وتقييم موقف الاستثمارات ، وما تأثير ذلك على الاستثمار من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكل؟

هذا ما سنحاول الإجابة عليه في هذا البحث .
موضوعات البحث :

يتناول هذا البحث حوكمة الشركات مفهومها ومعاييرها ومبادئها وعلاقتها بالشفافية والمساءلة ومدى تأثيرها على الاستثمار من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكل ، وسوف نتناول الموضوعات التالية :

الفصل الأول : مفهوم الحوكمة .
الفصل الثاني : معايير حوكمة الشركات .

الفصل الثالث : مبادئ حوكمة

الشركات التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية .

الفصل الرابع : الحوكمة وعلاقتها بالشفافية والمساءلة شروطها ومواقفها ومحاورها .

الفصل الخامس : خلاصة البحث
الفصل الأول

مفهوم حوكمة الشركات

دفعت ضغوط العولمة Globalization كما دفعت الحوادث الأخيرة للفضائح المالية التي أصابت الكثير من الشركات العالمية بصفة عامة والأمريكية بصفة خاصة ، وما تبهما من أحداث درامية متلاحقة ، إلى ضرورة وجود مجموعة من الضوابط الأخلاقية ومن الأعراف والمبادئ المهنية التي بدونها يصعب إن لم يكن مستحيلًا ضبط وتحقيق عناصر الثقة والمصادقية في البيانات والمعلومات والتي يحتاج إليها عالم المال والاستثمار في ظل عولمة اجتياحية بالغة الاتساع ، وفي ظل تدويل نشاط لأسواق المال والمصارف والبنوك وأسواق التمويل

النشطة وفي ظل تزايد أحجام المشروعات ، وإجراء عمليات دمج هائلة قصيرة وطوعية ، وفي ظل تصاعد احتياجات المجتمع ككل إلى ضبط ممارسات الأطراف الرئيسية في مجتمع الأعمال حيث تضبط الحوكمة وتنظم كلاً من :-

١ - ممارسات مديري الشركات التنفيذيين بصفة عامة ، وممارسات مجالس إدارة الشركة بصفة خاصة . وما يقومون به من أعمال وما يوجهون إليه من أنشطة ، ومن خلال سلطتهم الوظيفية نحو تغيير في عرض حقيقة النتائج وما قد يمارسونه من استفادة خاصة من قراراتهم ، ومن معلوماتهم الداخلية في تحقيق مكاسب خاصة سواء لهم أو لذويهم ، وعلى حساب المستثمرين الآخرين .

٢ - ممارسات مراجعي الحسابات الخارجيين المستقلين في الشركات

، وكذلك العاملون في المراجعة الداخلية والعاملون في أقسام المحاسبة فيها ، وما قد يقومون به من عمليات إخفاء للحقائق وتزييف للبيانات ، أو إظهار المواقف المالية على غير حقيقتها ، وما قد تمارسه عليهم ضغوط مجالس الإدارة والسلطة التنفيذية في الشركات التي يعملون بها ، أو التي تتم على مراجعى الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجية .

٣ - ممارسات المستثمرين في الشركات ، وما قد يدفعون به إلى إيجاد معلومات غير صحيحة أو التجهيل بها ، لتحقيق مكاسب خاصة بالاستفادة من معلومات لا تتوافر للجميع ويتم من خلال هذه المعلومات (صنع أو ضاع) أو (بناء مراكز) أو تحقيق انطباعات ، وتوليد مفاهيم) غير حقيقية عن أوضاع عمليات الاستثمار التي تقوم بها بعض الشركات. وقد ساعدت مجريات

الحوادث واشتداد الأزمات المالية على إيجاد ثغرات وصنع أوضاع متناقضة ، أفرزت مخاوف لدى الأطراف ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة ، ومن ثم ازدادت الحاجة إلى صدق البيانات والمعلومات وإلى بساطتها ووضوحها في عرض الحقائق.

ولقد دفعت هذه الأحداث إلى قيام العديد من الدول بتطبيق مبادئ محاسبية متطورة ، و فرض إجراءات وترتيبات وقواعد جديدة ومنح سلطة الإدارة الحكومية ، وجهات الإشراف سلطات ذات نفوذ قوى من أجل :

١ - فرض معايير الشفافية الواجبة والإفصاح

Transparency & Disclosure على كافة الشركات والمؤسسات التي تعلن حساباتها وميزانياتها على الجمهور ، وأن يستلزم ذلك ، وبالتطبيق الواجب السليم لكل من :

- التطبيق السليم للقوانين

واللوائح ، والتي تضع وتحدد خصائص ومواصفات القوائم المالية ، والتقارير ، التي تضمن الإفصاح الكامل عن كل الحقائق والأحداث التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على متانة وسلامة المركز المالى وعلى صحة وسلامة الموجودات وعناصر الالتزامات والخصوم ، وحقيقة الإيرادات والمصروفات ، ويتودد الإنفاق والتكاليف والأرباح .

الحد من أساليب الاحتيال والخداع والغش ، ومعالجة تضارب المصالح ، وتقديم البيانات الكافية ، خاصة عن الأنشطة خارج الميزانية .

البساطة والإيضاح الكامل من خلال تقديم كافة البيانات والمعلومات في صورة سهلة مبسطة و تفصيلية واضحة ، تمكن كلاً من المتخصصين وكذلك غير المتخصصين من فهمها ، خاصة من جانب المحللين والمساهمين ، وغيرهم من أصحاب العلاقة والمصلحة .

٢ - تطبيق معايير جيدة

لاختيار أعضاء مجلس الإدارة وكذلك لتشكيل

المجلس ، وبما يؤدي

إلى تحقيق كامل الشفافية ،

حيث يحتاج الأمر إلى تكوين

فريق مهام يقوم بشكل دوري

بتحديد ما يلي : المهارات

والخصائص والقدرات

والسمات الواجب توافرها في

أعضاء مجلس الإدارة وذلك

قبل تشكيل المجلس الجديد .

التأهيل العلمي والخبرات ،

والمعارف التي يمتنع توافرها

في أعضاء مجلس الإدارة .

وتعمل الحوكمة الشركات

على تحقيق مصداقية السوق

ويشكل يساعد على زيادة

الثقة فيها ، ويحافظ على

استقرار المعاملات ونزاهتها ،

فضلاً عن معالجة أوجه

القصور فيها وهو ما سيتم

العرض له بإيجاز على النحو

التالي :-

١ - تعريف حوكمة الشركات

٢ - أهمية حوكمة الشركات

٣ - طبيعة نظام الحوكمة .

أولاً : تعريف حوكمة

الشركات :

تعرف الحوكمة بأنها حالة

، وعملية واتجاه وتيار كما

أنها في الوقت نفسه مزيج

من هذا وذاك وهي عامل

صحة وحيوية ، كما أنها نظام

مناعة وحماية وتفعيل ، نظام

يعكم الحركة ، ويضبط

الاتجاه ويحمي سلامة

التصرفات ، ونزاهة

السلوكيات داخل الشركات

ويصنع من أجلها سياج أمان ،

وحاجز حماية فعال .

حيث تعد حوكمة الشركات

بمثابة عملية إدارية تمارسها

سلطة الإدارة الإشرافية سواء

داخل الشركات أو خارجها ،

وسواء داخل الشركات

والأجهزة الحكومية أو غير

الحكومية ، فهي تتخذ من

الأخلاق الحميدة أدواتها

ومحورها ، وفي الضمير

الذاتي عدتها وبنيانها ، ومن

الوعي الإدراكي بالقيم والمثل

نظامها ، وهي عنصر لازم

ومتلازم في كافة الأعمال .

وتتم عملية الحوكمة من

خلال مجموعة من النظم

القانونية ، والمحاسبية و المالية

والاقتصادية والترتيبات ،

والتوجيهات والتعليمات التي

تصدرها جهة الإدارة ، لتوجه

وتحكم أداء العمل في كافة

المنظمات وبما يؤدي إلى

حسن القيام بالأعمال ،

والوفاء بالتعهدات والواجبات

، واستيفاء الحقوق ، وأداء

الالتزامات بصورة صحيحة

وبشكل سليم ، ومن خلال

التزام مهني وأدبي وقانوني

ومرجعي ، يلتزم به الجميع ،

شاملاً ذلك مجلس الإدارة

ومديري العموم التنفيذيين

وكذلك العاملين في نظام

المحاسبة والمراجعة والرقابة

والمراجعة الداخلية .

وعلى هذا فإن التعريف

السابق يتضمن العديد من

الجوانب لمفهوم الحوكمة

فهي:

تمنى الحكمة ، وما تقتضيه

الحكمة من تقرير النصح

والإرشاد والتوجيه ، وما

تقتضيه الحكمة من القدوة

والاقتداء ، وما تقتضيه

الحكمة من الرشد والرشادة والعقلانية وحسن الحكم على الأشياء .

كما تعنى أيضاً الحكم والسيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التى تحكم وتتحكم فى السلوك ، وتضع الموازين والمقاييس ، ويتم الميزان والقياس وفق مؤشرات عامة وعادلة ومنصفة ومنضبطة .

كما تعنى الاحتكام إلى مرجعيات الحوكمة ، وإلى الأساس الأخلاقى والثقافى الخاص بها فى ضوء التجربة وفى نطاق الخبرة ، وفى ما تم الحصول عليه من عظة وحكمة .

كما تعنى أيضاً التحاكم أمامها طلباً لعدالتها وإنصافها ، خاصة من ظلم السلطة الفاشمة وتلاعبها بمصالح الأفراد وفسادها ، وبالأخص عندما تنفرد السلطة بكل شئ .

كما تعنى أيضاً استقلالية سلطة الموافقة والإقرار ، ومنح التراخيص ، ومنح

شهادات الإبراء والبراءة وإجازة التصرفات ، والحكم على نتائج الأعمال ، كما تعنى أيضاً سلطة التدخل للحد من الممارسات الخاطئة .

ومن ثم فإن الحوكمة هى (فن) ممارسة الرشادة والعقلانية ، وتعظيم الثقة ، وتنمية عوامل الأمان ، وتفعيل توظيف الموارد ، وزيادة وتنمية (القيمة المضافة) ، وفى الوقت ذاته تحقيق حكمة ورسالة السلوك والتصرفات الإدارية ، وحماية المشروعات من عناصر الفساد الإدارى ، والرعونة الإدارية .

ثانياً : أهمية حوكمة الشركات :

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وتأكيد نزاهة الإدارة فيها ، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات و لضمان تحقيق الشركات أهدافها ، وبشكل قانونى واقتصادى سليم ، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات

العمومية لحملة الأسهم Shareholders للاضطلاع بمسئولياتهم ، وممارسة دورهم فى الرقابة والإشراف على أداء الشركات ، وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين فى هذه الشركات ، وبما يؤدى إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف ، وهو ما يوضح أهمية الحوكمة فى الشركات كما يتضح فى النقاط التالية :-

- محاربة الفساد الداخلى .
- ضمان النزاهة والحيادة .
- تحقيق السلامة والصحة .
- تحقيق الاستقامة ومنع الانحراف .
- تقليل الأخطاء والقصور .
- تحقيق فاعلية المحاسبة والمراجعة الداخلية .
- تحقيق فاعلية المراجعة الخارجية .

فالحوكمة أساس جيد للاستقامة ، والصحة الأخلاقية ، وتظهر أهميتها فيما يلى :

- محاربة الفساد الداخلى فى الشركات ، وعدم

السماح بوجوده أو باستمراره ، بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى .

- تحقيق وضمان النزاهة والحيادة والاستقامة

لكافة العاملين فى الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها .

- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أى أخطاء

عمدية أو انحراف متعمد ، أو غير متعمد ، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور ، بل جعل كل شئ فى إتمامه العام صالحاً .

محااربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها ، خاصة تلك التى يشكل وجودها تهديداً للمصالح ، أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال ، وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل .

- تقليل الخطأ إلى أدنى قدر ممكن ، بل استخدام

النظام الحماي الوقائى الذى يمنع حدوث هذه الأخطاء ، وبالتالي يجنب الشركات

تكاليف وأعباء هذا الحدوث.

- تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم

المحاسبية والرقابة الداخلية ، خاصة فيما

يتصل بعمليات الضبط الداخلى ، وتحقيق فاعلية الأنفاق ، وربط الإنفاق بالإنجاز ، خاصة وأن العاملين فى مجال المحاسبة والمراجعة الداخلية أكثر معرفة وبينة فيما يحدث داخل الشركة .

- تحقيق أعلى قدر للفاعلية من مراجعى الحسابات

الخارجيين ، خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية ، وعدم خضوعهم لأى ضغط من جانب مجلس إدارة الشركة ، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها .

ثالثاً : طبيعة نظام الحوكمة .

لكل نظام طبيعته الخاصة ، تلك الخصوصية التى تحدد شخصيته ، وتحدد مجال عمله ، وتحدد أبعاد نشاطه ، كما إنها تعمل فى الوقت ذاته

على تحديث ذاتها ، فخصوصية النظام ، تحولها إلى منظومة تفاعلية ، قادرة على تجديد ذاتها وعلى تصحيح ذاتها ، وعلى اكتساب عناصر قوة جديدة .

ويعد نظام الحوكمة من الأنظمة الجيدة المرتبطة بالديمقراطية ، ويتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية ، ويتفهم آليات السوق وتوازنات العرض والطلب وفى الوقت ذاته فهى إطار حاكم ومتحكم فى عناصر الجذب الاستثمارى لأى دولة من الدول ، ولأى اقتصاد من الاقتصاديات ولأى شركة من الشركات .

ومن ثم فإن وجود الحوكمة يعد بديهية افتراضية ، وعدم وجودها يعد كارثة مجنونة ضمن ذا الذى يشارك ، أو يستثمر ، أو حتى يتعامل مع عشوائية ارتجالية ، أو مع انعدام مسئولية ، أو مع فساد أو مع تصرفات وسلوكيات خارج نطاق الالتزام ، أو مع مجهول تجتاحه الشكوك

والهواجس غير الطبيعية .

بينما تعمل الحوكمة على نشر ثقافة الالتزام ، ويقتطع الضمير ، ومتطلبات الاستقرار الاقتصادي ، كما أنها ترتبط كنظام بعمليات تحقيق القيمة المضافة ، وبضمانات النمو والتكوين الرأسمالي ، وكذلك التراكم الرأسمالي ، وكذلك التراكم الرأسمالي ، وبما يؤدي إلى تحقيق العديد من النتائج الملموسة أهمها اقتصاديات الحوكمة ، فنظام الحوكمة له اقتصاديات ، وهي اقتصاديات متنوعة المجالات ، وحيث تشمل مجالاتها الآتى :

١ - اقتصاديات التشغيل الأمثل :

وهي القائمة على القضاء على كافة أشكال الفاقد الاقتصادي في المشروع ، وعدم السماح بأى هدر أو ركد ، أو عادم ، أو غير مطابق للمواصفات ، أو ضائع أو غير مستغل ، وبما يرفع من اقتصاديات التكلفة ، حيث تقل التكاليف بنسبة كبيرة

عندما تتواجد الحوكمة .

٢ - اقتصاديات الارتقاء الإنتاجي :

وهي تهتم برفع إنتاجية عوامل الإنتاج الخاصة بالمشروع ، حيث تعمل الحوكمة على رفع الطاقات التشغيلية بشكل ملموس ، وبما يعنيه ذلك من زيادة ملموسة في الإنتاج ، وبما يعنيه ذلك من امتلاك اقتصاديات أفضل ، خاصة اقتصاديات الحجم والسعة والنطاق ، وما يحققه كل منها من تأثير في الأسواق نتيجة امتلاك مزايا تنافسية ملموسة .

٣ - اقتصاديات العائد والمردود الاستثماري .

وما يتعلق ببيع رأس المال المستثمر في المشروع حيث يتحقق عن انخفاض التكاليف زيادة قدرة المشروع ، على تخفيض أسعار منتجاته ، أو تسعيرها بسعر مناسب ، ومن ثم زيادة القدرة التسويقية لهذه المنتجات ، فضلاً عما يحققه المشروع من عائد

ومردود .

ومن هنا تأتي الحوكمة كنظام يعمل على تفعيل الإمكانات وتشغيل وتوظيف الموارد ، ويزيد من كفاءة استخدامها ، وفي إطار سليم ، يحقق تفاعل وتفعيل اقتصاديات السوق .

فالحوكمة كنظام له ثلاثة أجزاء فالمنظومة تقاعلية استهدافية مكونة من ثلاثة أجزاء هي :-

الجزء الأول : مدخلات النظام .

الجزء الثاني : نظام تشغيل الحوكمة .

الجزء الثالث : مخرجات نظام الحوكمة .

الجزء الأول : مدخلات النظام .

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات ، وما يتعين توفيره لها من مطالب ، سواء كانت مطالب ومتطلبات تشريعية ، أو إدارية ، أو اقتصادية ، أو إعلامية مجتمعية .

الجزء الثاني : نظام تشغيل

الحوكمة :

ويقصد به الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة ، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق ، وجهات الرقابة وكل كيان إدارى داخل الشركات أو خارجها ، مساهم فى تنفيذ الحوكمة ، وفى تشجيع الالتزام بها ، وفى تطوير أحكامها والارتقاء بفعاليتها .

الجزء الثالث : مخرجات نظام الحوكمة :

الحوكمة ليست هدفا فى حد ذاته ، ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف ، يسعى إليها الجميع ، فهى مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والسلوك والممارسات العملية والتنفيذية ، سواء للشركات أو المنظمات أو المؤسسات أو الجمعيات ، ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الشفافية ومسئولية مجلس الإدارة ، إن الحوكمة أداة تحسين ملحوظ فى كل شيء خاصة فيما يتصل بالجوانب الرئيسية الخمسة

التالية التى يمكن القول أن جوانب مخرجات الحوكمة الرئيسية تتمثل فى الجوانب الآتية :

الجانب الأول :

جانب حقوق المساهمين :

الجانب الثانى :

جانب تأكيد العدالة والمعاملة على قدم المساواة .

الجانب الثالث :

جانب حماية حقوق أصحاب المصالح المرتبطين بالشركة .

الجانب الرابع :

جانب تحقيق الإفصاح والشفافية .

الجانب الخامس :

جانب تفعيل مسئوليات مجلس الإدارة .

ومن خلال هذه الجوانب الخمسة تتجلى أدوار حوكمة الشركات ، حيث إن التطبيق السليم لمبادئها يساعد على تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة ، بما يساعد الشركات على تدعيم رأسمالها وزيادة الاحتياطيات وتراكمها بشكل مستمر وهو

ما سوف يؤدى إلى نمو الشركات وتوسعها وازدياد حجمها .

الفصل الثانى

معايير حوكمة الشركات

أكدت الدراسات الحديثة أن هناك مجموعة من المؤشرات التى يتم بموجبها قياس مدى فعالية الحوكمة وبصفة خاصة فى الأسواق الاستثمارية المختلفة ومن خلال مجموعة معايير تمكس وتوضح بصفة عامة القيم التى تسود وتؤثر على حوكمة الشركات ، وهى مجموعة معايير يوضحها لنا الشكل التالى :-

معايير حوكمة الشركات

- وجود بيان بالتشريعات
 - مشاركة غير المديرين
 - الفصل بين السلطات
 - وجود لجان متخصصة
 - درجة الإفصاح عن المرتبات
- حيث يتضح لنا من هذا الشكل أن الحوكمة لها عدة معايير ، يتم استخدامها للحكم على مدى تواجد هذه الحوكمة ، ومدى تطبيق

استخدامهما ، وأهم هذه المعايير ما يلي :-

١ - مدى وجود بيان بالتشريعات والقوانين واللوائح المتضمنة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة في مجالس إدارة الشركات ... وهل من السهل الحصول عليها ... وهل نصوصها واضحة وصياغتها سليمة ، وسهلة الفهم ، وهل هي كافية ... وهل هي متسقة مع حزمة التشريعات الأخرى ، أم أن هناك تعارضاً وتضارباً وعدم توافق بينها وبين التشريعات الأخرى ، بحيث يبطل أحدها الآخر ، أو يعطل تنفيذه أو يجد لمن يخالف أحكامها مخرجاً من تلقى العقوبات الخاصة بالمخالفة لأحكامها .

٢ - مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات ، وفي توجيه مسار العمل وفي تحديد مجالات النشاط ، وهو أمر بالغ الأهمية ، حيث من شأنه أن يوفر أداة جيدة

للتوجيه والرقابة وتحسين الإشراف ، وتحقيق مزيد من الشفافية ، فضلاً عن أن هذه المشاركة ستوضح الحقائق وتظهرها ، وتعمل في الوقت ذاته على معالجة أى قصور أو أى انحراف ، وبشكل مؤثر وسريع ، وإصلاح أى خطأ قد يحدث في الشركة .

٣ - مدى وجود فصل ، وتقسيم للعمل ، والأدوار بين مجلس الإدارة وبين المسئول التنفيذي الرئيسى (المعضو المنتدب / المدير العام التنفيذي) ، خاصة ما يخلقه ويوجد هذا الفصل من حيوية ، وفاعلية ، تتصل بتحديد الرؤية الاستراتيجية ، واختيار ورسم السياسات ، وما يتصل أيضاً بالتكسيكات التنفيذية المختلفة ، والتي تتم من وقت لآخر في العمل ، ومدى توافقه أو تصافه مع احتياجات ومتطلبات مصالح العمل ومصالح أصحاب رؤوس الأموال المستثمرة في المشروع .

٤ - مدى وجود لجان

رئيسية تابعة لمجلس الإدارة تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية ، وتتناول الأنشطة التي تحتاج إلى تطوير والتي من شأنها دراسة وبحث الجديد ، وعمليات الإصلاح التي تحتاج إليها الشركة ، خاصة فيما يتصل بعمليات الإحلال والتجديد والتحسين الدائم والتطوير المستمر لخطوط الإنتاج ومدى مناسبة التكنولوجيا المتبعة ، ومدى أهمية تطبيق الجديد في تكنولوجيا الإنتاج والتسويق والتمويل والكوادر البشرية ، وبما يدعم كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها التي تسعى إليها .

وتقوم هذه اللجان بتقديم تقاريرها إلى مجالس الإدارة وبما يساعد مجلس الإدارة على فهم حقيقة ما يجرى في الشركة ، في الإحاطة بعناصر الخطر ، ومجالات هذا الخطر .

٥ - مدى ودرجة الإفصاح عن مرتبات ومكافآت

كبار المديرين ، وما
يتصل بها من إنجازات
وأعمال تم القيام بها ، ومدى
ما حققه كل منهم من نتائج
واتساقهم مع ما يتم التعاقد
عليه معه وكم الأداء
والتحسين والتطوير الذى تم
على يديه ومدى تناسب
الدخل الذى حصل عليه مع
النتائج التى تم التوصل إليها
ومن ثم الحكم على مدى
كفاءة مجالس الإدارة ومدى
إمكانية استمرار أعضاء
المجلس فى شغل هذه
المناصب ، أو القيام بإحلال
أفراد آخرين محلهم ولتحقيق
نتائج أفضل .

لقد حرصت كافة الدول
المتقدمة على تأكيد نجاح
برامج الحوكمة وإن اختلفت
كل منها فى مجال اهتمامها
بالحوكمة شجعها فى ذلك
النتائج التى تم تحقيقها
والإنجازات التى تم التوصل
إليها ، فضلاً عن اتجاهات
كل دولة لتطوير أساليب
حوكمة الشركات فيها ،
وتطوير طرق وأدوات الحوكمة

، وثقافة الالتزام وزيادة
تأثيرها فى الشركات
والمشروعات .
وبالتالى فإن الحوكمة تكاد
تكون مرتبطة باتجاهات
واهتمامات كل دولة
وباهتمامات حاملى أسهم
الشركات فيها ، لكنها فى
النهاية تظل مجموعة القيم
والمبادئ والمثل العليا التى لا
يختلف عليها أحد فى أى
مكان فى العالم بصفة عامة
وعالم المال والأعمال بصفة
خاصة .

الفصل الثالث

**مبادئ حوكمة الشركات التى
أصدرتها منظمة التعاون**

الاقتصادى والتنمية OECD

ستفرض الحوكمة ذاتها
طوعاً أو كرهاً ، طوعاً
بالاختيار ، أو إجباراً
بالاضطرار ، فالقيم والأخلاق
والمبادئ - وإن رأى البعض
إمكانية القتل منها أو
التغلب عنها أو المتاجرة بها -
سوف تحقق ذاتها فالمجتمع
المدنى يبحث عن القيم وعن

عوامل الصحة ، وعن الصدق
والعدالة وعن الحقيقة وقد
حانت لحظة الحقيقة ،
والحقيقة ترتبط وجوداً
وتلازماً بالحوكمة .

وسوف نناقش فى هذا
المسند الخطوط الإرشادية
لقواعد حوكمة الشركات التى
تنتهجها ثلاث منظمات دولية
وهى البنك الدولى وصندوق
النقد الدولى ومنظمة التعاون
الاقتصادى والتنمية ، حيث إن
معظم الدول التى تتبنى
قواعد حوكمة الشركات تتبع
إلى حد ما المعايير التى
وضعتها هذه المنظمات ، مع
التركيز على مبادئ حوكمة
الشركات Principles of Corporate Governance التى
أصدرتها منظمة التعاون
الاقتصادى والتنمية .

١ - البنك الدولى :

على الرغم من أن البنك
الدولى يشجع دائماً الدول
النامية على تبني أفضل
الممارسات الدولية والقيام
بالإصلاحات القانونية
والتشريعية إلا أنه لا يعمل

فى مجال وضع المعايير أو تحديد القواعد ذلك أنه بالأحرى يعطى الدعم المناسب على المستوى المحلى والإقليمى والعالمى .

فعلى المستوى المحلى دعم البنك الدولى مجموعة من التقويمات التى تقوم بها الدول بنفسها لنفسها و التى تحدد على أساسها مواطن الضعف والقوة فيما يختص بحوكمة الشركات مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها ، والهدف من التقويم دعم الإصلاح التشريعى وفى الوقت ذاته تبنى الأعمال التطوعية من القطاع الخاص وهو الأمر الذى يتفق وإطار البنك الدولى العام للتنمية الشاملة الذى يؤكد على حوكمة الشركات كعامل أساسى فى التنمية ، وهو يدعو أيضاً إلى اشتراك الأطراف المعنية فى وضع وتنفيذ استراتيجية شاملة للاصطلاح .

وعلى المستوى الإقليمى اشترك البنك الدولى مع

الوكالات الدولية الأخرى فى رعاية مجموعة من حلقات النقاش التى تخاطب المسئولين الحكوميين والمشرعين والمنظمين والشركات المحلية والأجنبية والمستثمرين و وكالات التصنيف للمساعدة على الوصول لرأى يتفق عليه بالإجماع بخصوص الإصلاح.

وأما على المستوى العالمى فقد عمل البنك مع منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية لتوسيع دائرة قواعد حوكمة الشركات خارج نطاق دول المنظمة وقد وقع البنك الدولى ومنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية مذكرة تفاهم فى ٢١ يونيو ١٩٩٩ م وذلك لرعاية المنتدى الدولى لقواعد حوكمة الشركات ، وكان الهدف الأساسى للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة والمتوسطة على تحسين المعايير التى تستخدمها فى حوكمة الشركات بتبنى روح المغامرة فى مجال الأعمال

والمساءلة وتشجيع العدل والشفافية وتحمل المسؤولية .

وقد توصل البنك الدولى بعد مشاورات مع المنظمات الأخرى إلى وضع نموذج لتقويم حوكمة الشركات فى الدول النامية ، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقويم نقاط القوة والضعف فى مختلف الأسواق، وهذا التقويم سوف يسهم فى التقرير الذى يعده البنك الدولى وصندوق النقد الدولى عن الالتزام بالمعايير والقواعد (ROSC) والذى يلخص المدى وصلت إليه الدول فى الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دولياً .

وأكد البنك الدولى على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات الإعصار وحقوق الدائنين بجانب الشفافية فى نظم المحاسبة والمراجعة .

١- الإعصار وحقوق الدائنين :

فى محاولة لتحسين استقرار النظام المالى العالمى

بعد أزمة جنوب شرق آسيا
قاد البنك الدولي مبادرة
لتحديد الأسس والخطوط
الإرشادية للوصول لنظم
فعالة للإعصار ودعم الحقوق
الخاصة بالعلاقة بين الدائنين
والمدينين في الأسواق
الناشئة.

٢ - الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة :

من أجل الحصول على
تقارير مالية للشركة تكون
شفافة وتقدم في وقتها
ويعتمد عليها وكجزء من
التقارير الخاصة بمبادرة
الالتزام بالمعايير والقواعد
(ROSC) سوف يقوم البنك
الدولي بمراجعة مدى الالتزام
بمعايير المحاسبة والمراجعة في
عدد من الدول ويهدف هذا
العمل إلى وضع أساس لمقارنة
الأساليب المتبعة في الدول
موضوع البحث ولكي نكون
أكثر تحديداً فإن الهدف من
هذه المراجعة هو تقييم القدرة
على مقارنة معايير المحاسبة
والمراجعة المحلية مع معايير
المحاسبة الدولية (IAS)

ومعايير المراجعة الدولية
(ISA) بالترتيب والدرجة التي
تلتزم بها الشركات بمعايير
المحاسبة والمراجعة الموضوعة
في كل دولة .

ولأكثر من ذلك أن شركة
التمويل الدولية (IFC) وهي
عضو في مجموعة البنك
الدولي تشجع أيضاً على
قواعد حوكمة الشركات وذلك
باشترط أن تقوم الشركات
التي تستثمر فيها بممارسة
قواعد حوكمة الشركات
وبالتصميم على نظم داخلية
مناسبة للمراقبة وتقديم
تقارير ، وينطبق هذا على
وجه الخصوص على البورصة
وأسواق الأسهم والسندات
الناشئة .

صندوق النقد الدولي (IMF) :
بالإضافة إلى مساهمة
صندوق النقد الدولي في
مبادرة البنك الدولي للالتزام
بالمعايير والقواعد فقد وضع
صندوق النقد الدولي قواعد
الممارسات الجيدة الخاصة
بشكل أساسي من أجل
شفافية السياسات المالية

والنقدية الحكومية .

١ - قانون السياسات المالية

يشجع صندوق النقد
الدولي الدول الأعضاء على
تطبيق المدونة القانونية
للممارسات الجيدة الخاصة
بالشفافية المالية وتؤكد
المدونة القانونية لسياسات
المالية على أربعة موضوعات
هامة :-

أ - وضوح الأدوار والمسؤوليات :-

يجب التفريق بين القطاع
الحكومي و/أو الهيئات التابعة
له في القطاع العام وسائر
قطاعات الاقتصاد ويجب أن
تكون أدوار السياسة والإدارة
في القطاع العام واضحة
ويفصح عنها علانية ، كما
يجب أن يكون هناك إطار
قانوني وإداري واضح للإدارة
المالية .

ب - توافر المعلومات للجمهور .

- يجب أن توفر المعلومات
الكاملة للمواطنين حول
الأنشطة المالية الحكومية
الماضية والحالية والمتوقعة .

- يجب الالتزام بنشر المعلومات المالية في وقتها .
ج - إعداد الميزانيات وتنفيذها وتقديم التقارير عنها بطريقة واضحة .

- يجب أن تحدد وثائق الميزانية أهداف السياسة المالية وإطار الاقتصاديات الكبرى وأسس السياسة بالنسبة للميزانية بالإضافة إلى المخاطر المالية الأساسية التي يمكن تحديدها .

- يجب تقديم المعلومات الخاصة بالميزانية بطريقة تسهل تحليل السياسات وتشجع المسائلة .

- الإجراءات الخاصة بتنفيذ ومتابعة المصروفات المتفق عليها وكذا جمع الإيرادات يجب أن تكون محددة بكل وضوح .

- يجب تقديم تقارير مالية دورية للهيئة التشريعية والمواطنين .

د - تأكيد النزاهة :

- يجب أن تتوافق البيانات المالية ومعايير جودة البيانات

المتفق عليها .

- المعلومات المالية يجب أن تخضع للفحص المستقل .
٢ - قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية :-

قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية ، وقد وضعت إجراءات الشفافية الجديدة في القانون على أساسين أولهما إن السياسات النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ما عرف المواطنون أهداف السياسة وإدواتها وإذا ما ألزمت الحكومة نفسها بها وأيضاً الإدارة الجيدة تدعو لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمسائلة خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية ، وقد وضع القانون في سياق تطوير المعايير وقواعد الإفصاح العلني للجماهير

وإجراءات الشفافية التي وضعت لدعم النظم النقدية والمالية الدولية وهي تدعو لدرجة أعلى من الشفافية في البنوك التجارية وشركات السندات وشركات التأمين والبنوك المركزية ... إلخ .

٢ - منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD):

تهدف أسس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى مساعدة الحكومات الأعضاء وغير الأعضاء في المنظمة في جهودها لتقويم وتحسين الإطار القانوني والمؤسسي والتشريعي لحوكمة الشركات فيها .

وهي أيضاً تقدم المشورة والاقتراحات للبورصة والمستثمرين والشركات والأطراف الأخرى التي تشترك في عملية وضع قواعد جديدة لإدارة الشركات ، وقد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع أسسها على أساس مختلف وجهات النظر من مختلف الدول المتقدمة ولهذا فهي

تمثل إجماعاً أساسياً حول شروط حوكمة الشركات وتشرح القواعد المعمول بها بدلاً من أن تقترح تغييرات جذرية ولهذا فإن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تعتبر نقطة بداية جديدة لاختبار إطار عمل سليم في الدولة الناشئة .

وهذه المبادئ تركز بشكل أساسي على الشركات التي تتداول أسهمها في البورصة إلا أنها تعتبر مفيدة - إلى الحد الذي يمكن تطبيقها فيه - للشركات التي لا تتداول أسهمها في البورصة مثل الشركات الخاصة والمشروعات التي تمتلكها الدولة .

لعل من أهم مبادئ الحوكمة التطوعية ، وهو ما أصدرته منظمة التعاون والتنمية (OECD) في عام ١٩٩٩م تحت عنوان (مبادئ حوكمة الشركات) وهي ليست الوحيدة ، كما أنها تعمل بمثابة مرجعيات للاستعانة والاسترشاد بها ،

وهي ليست ملزمة ولا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للقوانين والتشريعات الخاصة بالدول المختلفة ، وإنما تترك الأمور لكل دولة للاختيار من بينها وفقاً لظروفها الاقتصادية والاجتماعية الخاصة ، وبما يتناسب معها .

تغطي أهداف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة جوانب رئيسية وهي :-

(١) ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات
(٢) حقوق المساهمين .
(٣) المعاملة المتساوية للمساهمين .

(٤) دور أصحاب المصالح .
(٥) الإفصاح والشفافية .

(٦) مسئوليات مجلس الإدارة
المبدأ الأول :

ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات :

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

المبدأ الثاني :

حقوق المساهمين :

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين .

١ - تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي :

(أ) تأمين أساليب تسجيل الملكية .

(ب) نقل أو تحويل ملكية الأسهم .

(ج) الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة .

(د) المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين .

(هـ) انتخاب أعضاء مجلس الإدارة .

(و) الحصول على حصص من أرباح الشركة .

٢ - للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها :

أ) التعديلات فى النظام الأساسى أو فى مواد تأسيس الشركة أو فى غيرها من الوثائق الأساسية للشركة .

ب) طرح أسهم إضافية .

ج) أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة .

٣ - ينبغى أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت فى الاجتماعات العامة للمساهمين ، كما ينبغى إحاطتهم علماً بالقواعد التى تحكم اجتماعات المساهمين ومن بينها قواعد التصويت :

أ - يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية فى التوقيت المناسب ، بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة فى التوقيت الملائم بشأن المسائل التى تستهدف اتخاذ قرارات بشأنها

خلال الاجتماعات .

ب - يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة ولإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة ، على أن توضع حدود معقولة لذلك .

ج - ينبغى أن يتمكن المساهمون من التصويت بصفة شخصية أو بالإنابة كما يجب أن يعطى نفس الوزن للأصوات المختلفة سواء كانت حضورية أو بالإنابة .

٢ - يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التى تمكن أعداد معينة من المساهمين ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التى يحوزونها .

٤ - ينبغى السماح لأسواق الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتم بالشفافية .

٥ - يجب ضمان الصياغة

الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التى تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات فى أسواق رأس المال ، ويصدق ذلك أيضاً على التعديلات غير العادية ، مثل عمليات الاندماج وبيع نسب كبيرة من أصول الشركة بحيث يتسنى للمستثمرين فهم حقوقهم والتعرف على المسارات المتاحة لهم كما أن التعاملات المالية ينبغى أن تجرى بأسعار منصف عنها ، وأن تتم فى ظل ظروف عادلة يكون من شأنها حماية حقوق كافة المساهمين وفقاً لقوانينهم المختلفة .

٦ - يجب ألا تستخدم الآليات المضادة للاستحواذ لتحسين الإدارة التنفيذية ضد المساهمة .

٧ - ينبغى أن يأخذ المساهمون - ومن بينهم المستثمرون المؤسسون - فى الحسبان التكاليف والمنافع المقترنة بممارستهم لحقوقهم فى

التصويت .

المبدأ الثالث :

المعاملة المتساوية

للمساهمين :

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب ، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرص للحصول على تفويض فعلى فى حالة انتهاك حقوقهم ، وأن يتم محاسبة كل من قام بانتهاك هذه الحقوق ، أو التلاعب بها أو الحيلولة دون ممارستها ، وخداع المساهمين وذلك على النحو التالى :-

١ - يجب أن يعامل المساهمون المنتسبون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة .

٢ - ينبغي أن يكون للمساهمين - داخل كل فئة - نفس حقوق التصويت . فكافة المساهمين يجب أن يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل

من فئات المساهمين وذلك قبل قيامهم بشراء الأسهم كما يجب أن تكون أية تغييرات مقترحة فى حقوق التصويت موضعاً لعملية تصويت من جانب المساهمين .

٣ - يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمانة أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم .

٤ - ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين - كما يجب ألا تسفر إجراءات الشركة عن صموية أو عن ارتفاع فى تكلفة عملية التصويت .

٥ - يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية .

٦ - ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية

مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات أو بمسائل تمس الشركة .

المبدأ الرابع :

دور أصحاب المصالح فى حوكمة الشركات :

يجب أن ينطوى إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون ، وأن يعمل أيضاً على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح فى مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة .

وهو يتضمن ما يلى :

١ - ينبغي أن يعمل فى إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التى يحميها القانون .

٢ - حينما يحمى القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات فى حالة

والموضوعى للأسلوب
المستخدم فى إعداد
وتقديم القوائم المالية .
٤ - ينبغى أن تكفل قنوات
توزيع المعلومات إمكانية
حصول مستخدمى
المعلومات عليها فى الوقت
الملائم وبالتكلفة المناسبة.
المبدأ السادس :

مسئوليات مجلس الإدارة :
يجب أن يتيح إطار حوكمة
الشركات الخطوط الإرشادية
الاستراتيجية لتوجيه
الشركات ، كما يجب أن يكفل
المتابعة الفعالة للإدارة
التنفيذية من قبل مجلس
الإدارة وأن تضمن مسألة
مجلس الإدارة من قبل
الشركة والمساهمين وبمعنى
آخر أن يعطى على ما يلى :-
١ - يجب أن يعمل أعضاء
مجلس الإدارة على أساس
توافر كامل للمعلومات ،
وكذا على أساس النوايا
الحسنة ، وسلامة
القواعد المطبقة ، كما
يجب أن يعمل لتحقيق
مصالح الشركة

للشركة .
- أهداف الشركة .
- حق الأغلبية من حيث
المساهمة ، وحقوق
التصويت .
- أعضاء مجلس الإدارة ،
والمديرين التنفيذيين
الرئيسيين ، والرتبات
والمزايا الممنوحة لهم .
- عوامل المخاطرة المنظورة .
- المسائل المادية المتصلة
بالمعاملين وغيرهم من
أصحاب المصالح .
- هياكل وسياسات حوكمة
الشركات .
٢ - ينبغى إعداد ومراجعة
المعلومات ، وكذا الإفصاح
عنها بأسلوب يتفق
ومعايير الجودة المحاسبية
والمالية ، كما ينبغى أن
يفى ذلك الأسلوب
بمتطلبات الإفصاح غير
المالية وأيضاً بمتطلبات
عمليات المراجعة .
٣ - يجب الاطلاع بعملية
مراجعة سنوية عن طريق
مراجع مستقل ، بهدف
إتاحة التدقيق الخارجى

انتهاك حقوقهم .
٣ - يجب أن يسمح إطار
حوكمة الشركات بوجود
آليات لمشاركة أصحاب
المصالح وأن تكفل تلك
الآليات بدورها تحسين
مستويات الأداء .
٤ - حينما يشارك أصحاب
المصالح فى عملية حوكمة
الشركة ، يجب أن تكفل
لهم فرص الحصول على
المعلومات المتصلة بذلك .
المبدأ الخامس :
الإفصاح والشفافية :
ينبغى أن يكفل إطار
حوكمة الشركات تحقيق
الإفصاح الدقيق - وفى الوقت
الملائم بشأن كافة المسائل
المتصلة بتأسيس الشركة ،
ومن بينها الموقف المالى ،
والأداء والملكية وأسلوب
ممارسة السلطة ، يتعين بذلك
أن يتضمن العديد من
العناصر أهمها ما يلى :-
١ - يجب أن يشمل الإفصاح -
ولكن دون أن يقتصر على
المعلومات التالية :-
- النتائج المالية والتشغيلية

والمساهمين .

٢ - حينما ينتج عن قرارات

مجلس الإدارة تأثيرات

متباينة على مختلف فئات

المساهمين ، فإن المجلس

ينبغي أن يعمل على

تحقيق المعاملة المتكافئة

لجميع المساهمين .

٣ - يجب أن يضمن مجلس

الإدارة التوافق مع

القوانين السارية وأن

يأخذ في الاعتبار

اهتمامات كافة أصحاب

المصالح .

٤ - يتعين أن يطلع مجلس

الإدارة بمجموعة من

الوظائف الأساسية من

بينها :-

أ) مراجعة وتوجيه

استراتيجية الشركة ،

وخطط العمل وسياسة

المخاطرة، والموازنات

السنوية ، وخطط النشاط

، وأن يضع أهداف الأداء

وأن يتابع التنفيذ وأداء

الشركة ، كما ينبغي أن

يتولى الإشراف على

الإنفاق الرأسمالي وعلى

عمليات الاستحواذ ، وبيع

الأصول .

ب) اختيار المسؤولين

التنفيذيين الرئيسيين

وتقرير المرتبات والمزايا

المنوحة لهم ومتابعتهم

وأيضاً حينما يقتضى

الأمر ذلك إحلالهم

ومتابعة خطط التعاقب

الوظيفي .

ج) مراجعة مستويات

مرتبات ومزايا المسؤولين

التنفيذيين وأعضاء

مجلس الإدارة وضمان

الطابع الرسمي

والشفافية لعملية ترشيح

أعضاء مجلس الإدارة .

د) متابعة وإدارة صور

تعارض المصالح المختلفة

بالنسبة للإدارة التنفيذية

ومجلس الإدارة

والمساهمين ، ومن بين

تلك الصور : إساءة

استخدام أصول الشركة

وإجراء تعاملات لأطراف

ذوى صلة .

هـ) ضمان سلامة التقارير

الحاسبية والمالية للشركة

، ومن متطلبات ذلك

وجود مراجع مستقل

وإيجاد نظم الرقابة

الملائمة ، وبصفة خاصة

نظم متابعة المخاطرة

والرقابة المالية ، والالتزام

بأحكام القوانين .

و) متابعة فاعلية حوكمة

الشركات التى يعمل

المجلس فى ظلها وإجراء

التغيرات المطلوبة .

ز) الإشراف على عملية

الإفصاح والاتصالات وبما

يعنى ذلك من ضرورة

تحقيق الإفصاح والعلانية

والشفافية ، وتأكيد

المعرفة والمعلوماتية .

٥ - يجب أن يتمكن مجلس

الإدارة من ممارسة

التقييم الموضوعى لشئون

الشركة ، وأن يجرى ذلك

بصفة خاصة - على نحو

مستقل عن الإدارة

التنفيذية .

أ - يتعين أن ينظر مجلس

الإدارة فى إمكانية تعيين

عدد كاف من الأعضاء

غير التنفيذيين الذين

يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح ومن تلك المسئوليات : التقارير المالية ، وترشيح المسئولين التنفيذيين وتقدير مكافآت أعضاء مجلس الإدارة .

ب - كى يتحقق الاطلاع بتلك المسئوليات ، يجب أن يكفل الأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة فى الوقت المناسب .

الفصل الرابع
الحوكمة وعلاقتها بالشفافية والمساءلة الشروط والمعوقات والمحاور .

بمبدأ عن التعريف العلمى للشفافية ، فإن للكلمة تعريفاً اقتصادياً وسياسياً له دلائل كثيرة وهو "توفر المناخ الذى يتيح لكافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفراد أو

الشركات ذوى الصفة العامة " وفى هذا المجال يجب التفرقة بين مبدئى الإفصاح والشفافية حيث إن الأخير أكثر عمومية من حيث انمحابه إلى مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية فى مجتمع ما .
أولاً : شروط الشفافية :

وهناك عدة شروط يجب توافرها فى أى معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها :
(١) أن تكون الشفافية فى الوقت المناسب ، حيث إن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها ويعلن عنها أحياناً فقط لاستيغناء الشكل ونستشهد على ذلك بميزانيات الشركات التى تنشر بعد شهر أو سنوات من صدورها .

(٢) أن تتاح الشفافية لكافة الجهات فى ذات الوقت ، فهل هناك فائدة من نشر إعلانات التوظيف التى تصدر بعد تعيين الأقارب والمعارف .

(٣) أن تكون شارحة نفسها بنفسها فما قيمة شفافية غامضة أو غير شفافة ؟ فقد تقوم بعض الشركات بنشر قوائمها المالية بالصحف استيفاء للشكل القانونى بدون مرفقاتها أو بدون مراقب الحسابات أو تفصيل البنود ، على أنه يجب ملاحظة ألا تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل .

(٤) أن يعقب الشفافية مساءلة فالشفافية فى حد ذاتها ليست غاية ، بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها ، وذلك بالطبع فى إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك .

ثانياً : معوقات الشفافية :
هناك العديد من العوامل التى تعوق سريان مبدأ الشفافية وهى تنتشر بصفة خاصة فى الدول النامية ،

الصلاحية ... إلخ) وهى الحقبة التى كانت لا تقيم وزناً للمواطن ولا لحقه فى الحصول على الحد الأدنى من الشفافية المطلوبة ليس فقط بخصوص ما يستهلكه ، وإنما أيضاً بشأن أحوال الدولة بصفة عامة ، ولا يقف هذا المعوق عند حدود الجهل بأهمية الشفافية ، وإنما يتعمدها أيضاً إلى معناه الأوسع والأشمل الذى يتضمن عدم الإلزام المنوط إليهم تطبيق الشفافية بالمؤشرات التى يجب تطبيق مبدأ الشفافية فيها ، ولا بأساليب احتساب هذه المؤشرات والبرهنة على ذلك ، راقب التضارب بشأن أرقام النمو فى الناتج القومى الإجمالى أو معدل البطالة أو حتى الاحتياطى من العملات الحرة .

تستكمل هذه المقالة

فى العدد القادم

كبير تطبيق الشفافية الدولية بدراسة العلاقة بين الفساد والعولة لتكون مقياساً للشفافية فى بعض دول العالم ووضحت الدراسة علاقة أكيدة طردية بين العولة والحرية وعلاقة عكسية بين العولة والفساد .

الشفافية فى حد ذاتها ليست غاية بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها .

٢ - الجهل حيث إن العديد من القائمين على الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء على المستوى الخاص أو العام هم نتاج مرحلة الحكم الشمولى فى المجتمعات الناشئة فى الستينات والسبعينيات ، وأن أفراد الشعب كمنتجين أو كمستهلكين لهذه السلع والخدمات كان يهمهم فقط أثناء تلك المرحلة الحصول على المنتج أو الخدمة بأفضل نوعية وأقل سعر دون الإلزام بالحد الأدنى من المعلومات اللازم توفيرها للمستهلكين (بلد المنشأ -

الدول الناشئة والتى خرجت مؤخراً من مرحلة الحزب الواحد والتخطيط المركزى وهيمنة المؤسسات الحكومية على وسائل الإنتاج ، بصفات متعددة لا تدري إن كان بعضها سبباً للفساد أم نتاجاً له ، مثل الفقر الشديد وعدم احترام القانون وما يستتبعه من مظاهر البلطجة والإرهاب النفسى والخوف من «الحكومة» والتهديد بالمزول أو الحبس (أو حتى التصفية الجسدية فى الكثير من الدول الناشئة) وانتشار الشائعات ذات الأثر السلبى على الروح المعنوية والرشوة والمحسوبية وسيطرة رأس المال الخاص على معظم السياسيين أو على أقل تقدير وجود شبكة من المصالح بين رأس المال والسياسة تموق إلى حد

البعد المعرفي لمأموري الضرائب العقارية

إيناس كاسب / باحث ومفكر ضريبي

■ **تقفّر الضرائب العقارية**
الآن إلى المقدمة وتشهد الانتباه وهي الضريبة التي ظلت راكدة لمعقود طويلة ولسنوات عديدة وكان من مردود تهميشها كثيراً من السلبيات والتداعيات المثبطة على المستوى الاقتصادي ومن ثم الاجتماعي .

■ **ولا أدري في الحقيقة**
كيف نتوقع التقدم والحدثة والتواصل إلى ومع نظم معلوماتية ومعرفية لا يجد طموحها إلى الجودة سقف ونهمة إلى التفوق على نفسها وتجاوز الأرقام القياسية بأدوات غلت أيديها .
النقص العلمي والتعليمي والمعلوماتي والتدريبي .

■ **ومأمور الضرائب**
العقارية وهو الضلع الأهم بعد النص التشريعي بل هو من سوف يقوم بتطبيقه وهو الواجهة المترجمة

لل قانون بالنسبة لكافة الأطراف المتعاملة المعنية والمخاطبة بالقانون .

■ **ولعله - ومن باب**
المصارحة والشفافية - أن نعترف بتدني مستوى الأداء المنتظر من مأموري الضرائب العقارية نتيجة إهمال إعداد مرفعياً وعلمياً وعملياً طوال العقود السابقة - ما لم تتبنى وزارة المالية (إعادة صياغة) كاملة لمأموري الضرائب العقارية وبصورة مكثفة عبر النظم الخبيرة والتي تنقل إليه المعرفة في أرقى صورها إذ أنه سوف يضطر للتعامل مع جهات خضعت بالفعل لعملية التحديث وتلقت التدريب بأحدث النظم وبإمكانات عالية .

■ **ولا يفوتنا هنا أن نيرا**
ساحة مأمور الضرائب العقارية من التراخي إذ أن التقصير جاء محصلة

إهمال إعداد وتدريبه وتعليمه لسنوات عدة كنتيجة طبعية لتدني العائد من حصيلة الضرائب العقارية في ظل القوانين الحالية .

■ **لا بد من إرساء قاعدة**
متينة ، قابلة للبناء عليها والتوسع فيها بصورة مطردة وبواسطة آلية تسمح بالتدريج الدائم وتفتح باباً من المعرفة ما أن يلجه حتى يجد باباً آخر أوسع وأرحب .

■ **ولعل مقترحنا الآتي**
بشأن ما يجب أن يلم به مأمور الضرائب العقارية إماماً جيداً يكون إيجابياً بإذن الله :-

(١) **الحاسب الآلي :-**

لغة العصر التي يشترك الجميع في التحدث بها والتفاهم عبرها وتزوده بمهارات البحث والإطلاع والتواصل مع التجارب

المختلفة وتغيير الشكل التقليدي للمأموري الضرائب العقارية الفارق في الأضابير والملفات والمكلفات وتمكين المعلومات وتسهيل استرجاعها ومن ثم يتخذ القرار بعلمية وموسوعية وتعدم فرص الأخطاء تقريباً .

(٧) قاعدة معلومات ضريبية ، نظم ضريبية مقارنة .

لا بد أن يتحصل للمأمور الضرائب العقارية معرفة موسوعية بكافة أنواع الضرائب الأخرى والمأمور بالفلسفة العامة التي تحكم روح الضريبة حيث أن قوانين الضرائب تتماس في نقاط معينة وتحكمها فلسفة واحدة تتبنى روح الثقة بين الممول والإدارة الضريبية وإن اختلفت الأنواع والوعاء .

■ وكذلك الإلمام بالنظم الضريبية في عدد من الدول والفلسفة والمنطق الذي يحكم الضريبة في ظل ظروف تلك الدول الاقتصادية والاجتماعية وعمل موازنة قد

تفيد في إنتاج نظام ضريبي أمثل وأنسب لنا .

(٣) اللغة :

إجادة معقولة للغة الانجليزية تمكنه من الاطلاع على تجارب الآخرين ويتواصل معهم تواصلاً حياً وعبر الشبكة العنكبوتية وكافة وسائل الاتصال الأخرى .

(٤) مهارات سلوكية:

عن سيكولوجية الممول وكيفية التعامل معه (خاصة أن للضرائب العقارية نمطاً معيناً من الممولين) وتيسير استيعابهم للقوانين الجديدة وتقريبها إلى فهمهم وإزاحة روح التوجس التي تتوأكب عادة مع كل جديد وكيفية إدارة حوار هادف ومنتج مع الممول وتغيير مفهوم أن الممول غريم إنما مساهم يتعين المحافظة على حقوقه .

(٥) الثروة العقارية :

لا بد من إحاطة مأموري الضرائب العقارية بمعلومات معقولة عن الثروة العقارية وتثمينها وتكوين (حس ضريبي) لديه يمكنه من

الإحاطة بكل ما من شأنه أن يساعد في التقييم أو يتصل بالثروة العقارية حيث إنه سوف يحتاج لتلك المعلومات حتماً بمناسبة عمله .

(٦) القوانين :

دراسة القوانين ذات الصلة بعمله والتوسع في الثقافة القانونية بحيث يمكنه من التعامل مع القوانين والتعامل معها وتطبيقها بمرونة وفهم لفلسفتها وروحها وأهدافها مما يساعده على اقتناص الحلول دون خروج على المشروعية .

(٧) إدارة علمية للموارد البشرية :

توجه وتهتم بتأمين مأموري الضرائب العقارية تأميناً نفسياً ومادياً وتضع خطط التدريب والتعليم المستمر وتهتم بنقل المعرفة عبر النظم الخبيرة وتمكينه من إيجاد البدائل والحلول وتعيد صياغته بحيث يصبح استشارياً في الضرائب العقارية .

(٨) تطبيق مبدأ الإدارة بالمشاركة :

عن طريق تكوين مجلس خبرات يضم أعلى وأقدر المتخصصين ممن ثبت كفاءتهم عبر سنوات العمل بلا مجاملة ولا محاباة يتمثل فيه كل ما تنمي به الضرائب العقارية ويناط به رسم الخطط قصيرة الأجل ، وطويلة الأجل ويقود قاطرة التطوير ويتحدث باسم الضرائب العقارية ويعمل على تكوين صف ثان جاهز لتولى القيادة ويكون من شأنه تطبيق الأنماط العلمية الجديدة ومراقبة التحديث بشكل مطرد ومستمر .

(٩) عدم الجمع بين مراكز متداخلة لضمان توزيع عادل للمسئوليات والعوائد ولضمان الجودة والحيدة .

(١٠) مراقبة داخلية

موضوعية وأمانة تتقد وتقيم ويتسم عملها بالشفافية والإفصاح والمصارحة لا تعرف الثوارية ولا المجاملة قبل أن تقوم بذلك الأجهزة الرقابية

مع الممولين ولديه قدرة على تسويق والترويج للضريبة وإقناع الممولين بمردود الضريبة عليه وبموضوعية وعدالة الضريبة وأن ما دفعه هي القيمة التي كان يتوجب عليه أن يدفعها فعلاً بلا زيادة أو نقص ...

كما أنهم يناط بهم تحفيز غيرهم على العمل الجيد الخلاق واعتبارهم مثلاً أعلى لهم .

كذلك يكون من واجبهم تعظيم المستهدف دون إخلال بالقواعد القانونية أو حقوق الممولين وتصدير الروح الخلاقة إلى غيرهم عبر حلقات المشاركة ...

في النهاية سوف تولد روح جديدة داخل الضرائب العقارية وتتظمها على مستوى الجمهورية وتتمو باستمرار حتى تصل إلى مستوى راق ولائق يتناسب مع عراقة الضريبة العقارية ومكانة مصلحة كانت الأقدم بين المصالح الإدارية في بر مصر كله ...

الخارجية . وكإفراز طبيعى للأمور سوف يتمخض الأمر عن تصنيف للأمورى الضرائب العقارية ما بين مأمور متوسط يؤدي عمله بعناية الرجل المعتاد ومأمور جيد، إمكاناته أعلى، وقابليته للتعلم أكثر وأكبر ومأمور ابتكارى يواجه المشكلة بحلول غير نمطية وقادر على الانتقال من المستعصى إلى البديل الممكن مستخدماً الخبرات السابقة والتقليدية وأخرى تتسم بالحدثة والابتكارية كنتيجة لتعلم مستمر وتدريب واستخدام النظم الخبيرة ودون مخيلة تقعقع دون طحين هذا المأمور الابتكارى الذى بدت عليه مخايل التفوق العلمى والمهنى لابد وان تحيطه عناية فائقة يصبح بعدها بمثابة (ثروة قومية) حيث تصبح مساهمته فى القطاع الضريبى رفيسة وقياسية بقبالية للتطور مطردة على الدوام ويتكون لديه ثقافة ضريبية عامة ويملكه آليات وأدوات التعامل

كيف يحقق المحاسبون ما ينتظره المجتمع منهم ؟ النزاهة والشفافية شروط الارتقاء بالمهنة

حازم حسن / رئيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

المحاسبين لهذه المتطلبات للارتقاء بالمستوى المهني لهم إلى آفاق أعلى من المستويات الحالية ومن ثم يجب عليهم سرعة اتخاذ الإجراءات والترتيبات التي تحقق الارتقاء المطلوب .

ومن خلال مزاولة المهنة يمكن الوقوف على نواحي القصور الحالية في مستويات مزاولة المهنة في مصر وأن هناك مجموعة من الإجراءات والترتيبات التالية كفيلة لمعالجة نواحي القصور الحالية والانطلاق بمهنة المحاسبة والمراجعة إلى الآفاق العالية المرجوة .

■ **ضرورة اجتياز** المحاسب لامتحانات تؤهله لمزاولة المهنة كشرط أساسى من شروط القيد فى سجل المحاسبين والمراجعين .

■ **ضرورة حصول** المحاسب على الخبرة العملية الحقيقية اللازمة لأداء مهنته كشرط لدخول الامتحان

الجديد والتطوير المستمر فى الاقتصاد ومجتمع الأعمال أدى إلى مطالبة المجتمع للمحاسبين المزاولين تحقيق بعض المطالب الأساسية والتي يمكن تحديدها فى الآتى :

■ تمكين المجتمع من الثقة فى البيانات والقوائم المالية المعتمدة من مراقبى الحسابات وتواهر الشفافية الكافية والمعلومات بتلك القوائم .

■ أن تكون ملاحظات وتوصيات المحاسبين ذات فائدة ونفع لأصحاب الشركات والمنشآت التى يراجعونها ولمستخدمى القوائم المالية لتلك الشركات .

■ قدرة المحاسبين على تقديم خدمات مهنية متكاملة مع خدمة المراجعة مثل الاستشارات فى مجال الضرائب مادامت هذه الخدمات لا تؤثر على استقلالية المحاسبة .

ويتطلب تحقيق

* **تقع على عاتق** المحاسب مسئولية كبيرة حيث يفترض فيه الصدق والأمانة والشفافية فى إصدار البيانات الخاصة بالشركات واعتمادها فى صورة قوائم مالية هذه المسئولية الضخمة تجعل من مهنة المحاسبة مهنة لها طابع اقتصادى تؤثر فى قرارات البعض وتساهم فى دفع عجلة الاستثمار بشكل غير مباشر من خلال المصادقة على القوائم المالية للشركات التى تعتبر صورة للشركة يعتمد عليها المحلل المالى فى اتخاذ قراره الاستثمارى والبنك فى منح القروض لذا فإن هناك مطالب من المحاسب تحتاج إلى تنفيذ ويمكن القول بأن مهنة المحاسبة تواجه فى الوقت الحالى تحديات عديدة ذلك لأن ازدياد نشاط البورصة وسوق المال واتساع نطاق الاقراض المصرفى وبدء العمل بقانون الضرائب

والعمل على أن تكون الامتحانات والاختبارات منبثقة من الممارسة العملية بحيث يتم التحقق من قدرة المحاسب على تفهم المشاكل والموضوعات محل المراجعة وتكوين الرأى السليم بشأنها .

■ وضع نظام ملزم للتعليم والتدريب المستمر للمحاسب بعد تأهله يكفل للمامه بالمستجدات المتباينة ، والمتجددة فى عالم المحاسبة والمراجعة والمستجدات فى عالم الأعمال والاقتصاد واعتبار الالتزام بهذا التدريب شرطاً لاستمرار المحاسب فى الاحتفاظ بحق مزاولته للمهنة

■ تفعيل معايير المحاسب عن طريق تنظيم دورات تدريبية مستمرة للمحاسبين تكفل تفهمهم للتطبيق الصحيح لها خاصة أن المعايير فى حد ذاتها لا يمكن أن تغطى بصورة مباشرة كافة الحالات العملية .

■ التزام المحاسبين الكامل بمعايير المراجعة عند أدائهم لمهام المراجعة والتركيز على الجوهر قبل الشكل خاصة أن المراجعة المستقبلية لا تكفل فى حد ذاتها تحقيق الهدف الأساسى من المراجعة وهو ابداء الرأى على المراكز المالية ونتائج الأعمال .

■ التزام المحاسبين لىثاق

آداب وسلوكيات خاصة فيما يتعلق باستقلالية وحياد المحاسب وفرض عقوبات فى حالة عدم الالتزام .

■ توافر مكاتب ومؤسسات لمزاولة المهنة تناسب امكانيات وتخصصات وحجم كل منها لأداء مهام المراجعة لشريحة معينة من العملاء ذلك أن المراجعة للشركات والمؤسسات الكبيرة نسبياً وكذا المقيدة بسوق الأوراق المالية تتطلب تخصصات وخبرات تختلف عن تلك المطلوبة لمراجعة الشركات والمنشآت الصغيرة والمتوسطة .

■ تشجيع المحاسبين الذين يزاولون المهنة بصفة منفردة على تكوين شركات مهنية فيما بينهم وتكون أكثر قدرة على خدمة العملاء ويكفل لها الاستمرارية .

■ انشاء جهة مستقلة Oversight Board يعهد إليها فحص مستوى أداء مكاتب المحاسبة (بداية المكاتب المهود لها بمراجعة شركات مقيدة بالبورصة للتأكد من جودة الأداء وفقاً لمعايير المراجعة وفرض عقوبات عند اكتشاف تقصير أو إهمال مؤثر .

■ وجود تعاون بين المحاسبين المزاولين وبين

الأجهزة الحكومية والرقابية مثل الهيئة العامة للاستثمار والهيئة العامة لسوق المال والبنك المركزى ومصلحة الضرائب يكون هدفها تحقيق المستويات المتوقعة .

■ وجود إطار يجمع المحاسبين والمراجعين ويساعد على تحقيق الارتقاء بمستوى الخدمات المهنية التى يقدمونها وبالتالي تحقيق تقدير واحترام المجتمع لهم ويندرج ضمن مدلول هذا الإطار قانون حديث لمزاولة المهنة فى نقابة للمحاسبين المزاولين / جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية / المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين / الجهاز المركزى للمحاسبات / ومجلس أعلى للمحاسبة والمراجعة .

■ وأخيراً فإن كافة ما ورد من ترتيبات وتنظيمات بهذا المقال للارتقاء بالمهنة لن تحقق الهدف المطلوب منها ما لم يتحل المحاسبون بسمه أساسية لا غنى عنها ألا وهى النزاهة وبدون توافر النزاهة لا يمكن للمجتمع أن يثق فى عمل المحاسبين وأرائهم مهما كانت إمكانياتهم وقدراتهم لذلك يتعين على المحاسبين أن يراعوا النزاهة فى كل أعمالهم ليحظوا بثقة المجتمع ■

مستشارك الضريبي

حمدي هيبه مستشار الضرائب بمكتب ارنست ويونغ

لهذا القرار وعددها ٢٥ معياراً محل معايير المحاسبة المصرية السابقة ويلغى العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرارين الوزاريين ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ و ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ وذلك اعتباراً من تاريخ العمل بالمعايير الجديدة اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١ .

● هكذا نجد أن القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ قصر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المرافقة له على شركات المساهمة والتوصية بالأسهم أما القرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ فلم يرد به أى نص يحدد الشركات والمنشآت التي يسرى عليها

المرفقة ثم صدر القرار الوزاري رقم ٢٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بتمديد بعض أحكام القرار السابق وبموجبه حل معيار المحاسبة المصري رقم ١ محل معايير المحاسبة أرقام ١، ٢، ٣، ٩٠ المرفقة بالقرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وتم أيضاً تعديل المعيار رقم ١٠ الأصول الثابتة وإهلاكاتها واستحدثت المعيار رقم ٢٣ المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وبموجب هذا المعيار تم إلغاء المعيار المحاسبي رقم ٦ الخاصة بتكاليف البحوث والتطوير. ● وأخيراً أصدر قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٢ لسنة ٢٠٠٦ ويقضى بأن تحل المعايير المحاسبية المرفقة

■ هل يحقق لمصلحة الضرائب عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة والأمانة للممول في حالة عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية ؟

● إن معايير المحاسبة المصرية صورية بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ المعدل لثلاثة التنفيذية لقانون سوق المال رقم ٩٢ لسنة ١٩٩٥ والذي نص في مادته الأولى على أن يتم إعداد التقارير عن نشاط شركات المساهمة والتوصية بالأسهم ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية

المعايير المرافقة له وإن كانت ديباجة هذا القرار قد أشارت إلى الاطلاع على القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة ولائحته التنفيذية والقانون رقم لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية وهو ما يستشف منها سريان المعايير المحاسبية على شركات المساهمة والتوصية بالأسهم فقط، والتالى يخرج عن تطبيقاتها ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص والمنشآت الفردية وفروع الشركات الأجنبية لذلك كان مستقرياً بالنسبة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن يرد النص الخاص بتحديد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فى الباب الثالث من الكتاب الثانى «الضريبة على إيرادات

النشاط التجارى والصناعى» وقد كان من الأوفق أن يرد هذا النص فى الكتاب الثالث «الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية» بالرغم من أن المادة ٥١ الواردة فى الباب الثانى فى الكتاب الثالث أحوالت فى تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجارى والصناعى فيما لم يرد به نص خاص فى هذا الباب .

● والسؤال هنا هل حددت القرارات الوزارية المشار إليها جزءاً معيناً على عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية ؟ الواقع أن هذه القرارات لم تقرض جزاء معيناً على عدم الالتزام بها أو على مخالفتها وإن كان الالتزام هنا هو الالتزام مقصور على شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم التى تطرح أوراقها المالية فى اكتتاب عام باعتبار أن

الهيئة العامة لسوق المال ترأب أعمال هذه الشركات .

وهل نص قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على جزاء لعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية ؟ أو هل عدم الالتزام بهذه المعايير يعنى عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة ؟

● لم يرد فى القانون المذكور أى نص يوجب جزاء معيناً على عدم الالتزام بهذه المعايير أما عن أثر عدم الالتزام بالمعايير على اعتماد الدفاتر ضريبياً فقد تكلفت بالإجابة على ذلك مواد قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذاته ولائحته التنفيذية ونوردها كما يلى:

١. المادة ٨٨ من القانون حيث نصت على أنه «لا يجوز للمصلحة عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة ٧٨ من هذا القانون

أو إهدارها إلا إذا ثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها »

■ فكان عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة أو إهدارها شريطة أن تثبت المصلحة بالمستندات عدم صحة الدفاتر والسجلات - وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية .

■ وقد أكدت على المعنى السابق فقد نصت على أنه « في تطبيق حكم المادة ٨٨ من القانون لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات التي يمكنها الممول أو إهدارها إلا إذا اثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر والسجلات ».

■ المادة ٩٠ فقرة ثانية من القانون وتنص على أنه : « كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم

تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار » .

■ فهذا النص يعنى أنه لا يحق للمصلحة إجراء ربط تقديرى للضريبة إلا في حالتين لا ثالث لهما .

أ - حالة عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي .

ب - حالة تقديم الممول الإقرار الضريبي دون تقديم البيانات والمستندات المؤيدة له .

■ فكان عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية لا يبرر إجراء ربط تقديرى المادة ٢٩ من القانون وتنص على أنه : « يقع على المصلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية :

أ - تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدماً طبقاً للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين ٨٢ ، ٨٤ من هذا القانون ومستندا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ

محاسبية متبثقة منها وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن .

ب - تعديل الربط وفقاً للمادة ٩١ من هذا القانون .

ج - عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاسبين ومستندا إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة ٧٨ من هذا القانون .

■ هذا النص في الواقع يؤكد الحقائق الآتية :

● إن الدفاتر المحاسبية يمكن أن تستند إلى معايير المحاسبة أو إلى مبادئ المحاسبة المهم هو أن تكون منظمة من حيث الشكل ومعبرة عن حقيقة نشاط الممول فضلاً عن إمساكه للدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارته أو صناعته .

● يقع على مصلحة الضرائب عبء الإثبات في حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به ولا يعد قرينة إثبات عدم التزام الممول بتطبيق المعايير المحاسبية .

الأمانة والشفافية ودفع الضريبة أهم واجبات الممول تجاه المصلحة

شريف الكيلاني / شريك الضرائب بمكتب آرنيست ويونج

*** الحقوق يقابلها في الطرف الآخر التزامات**
وفي التشريعات وفي التشريعات المالية عادة ما يواجه المشرع قيوداً لا بد أن تفرض على من يطبق عليهم القانون وهو ما حدث في قانون الضرائب الذي وضع التزامات عديدة على الممول أن يقوم بها حتى يحصل على حقوقه التي كفلها القانون أيضاً وفي هذه الحلقة سوف نعرض للالتزامات أولاً : حيث فرض التشريع الغربي هذه الالتزامات لبلوغ هدفه الأساسي وهو تحصيل الضريبة المستحقة على نحو صحيح وفي المواعيد المقررة دون تهرب أو

تأخير وأولى هذه الالتزامات : الأمانة حيث يجب أن لا يعاقب الممول على أمانته وذلك بإرفاقه بتقديم الدليل عليها وهو الذي يبادر بأن أخطر المصلحة طوعية بوقائع لم تكن على علم بها ثم تطالب المصلحة بأن يقدم المستندات والأدلة عليها وتهديده بالتقدير المبالغى فيه مع علمها بصعوبة ذلك لأن مثل هذا العقاب من شأنه أن يجعل الممول يتردد في أن يصارح المصلحة بحقيقة نشاطه خشية أن يلقى جزاء ذلك مزيداً من فقدانها الثقة فيه بدلاً من تشجيعه واحترامه .

■ ولا يجب أن تتجاهل مصلحة الضرائب حقيقة أن ادعائها على الممول بما يخالف ما ورد في إقراره يترتب عليها عبء تقديم الدليل على هذا الادعاء ، ما لم يقرر القانون خلاف ذلك وبناء على هذا الأصل فقد قضت محكمة النقض المصرية بأن واقعة مزاوله النشاط من الوقائع المادية ومن ثم فإن عبء إثباتها يقع على مصلحة الضرائب إذا ادعت خلاف ذلك .

■ وليس لمأمور الضرائب أن يبنى قراره بمزاوله الممول لنشاط معين على الاستنتاج الغير مؤسس من الواقع أو على تحرياته الخاصة طالما لم يبين في

تقريره مصدر علمه
وتحرياته حتى يمكن
للمحكمة مراقبتها .

■ ثاني : الالتزامات التي
تقع على كاهل الممول هي
التعاون حيث لا يمكن
لإدارة الضريبة أن تقوم
بعمليات ربط الضريبة
وتحصيلها على نحو يتفق
والقانون دون تعاون
من الممول وغيره من
الأطراف المرتبطة
بالنشاط أو الدخل
الخاضع للضريبة .

■ ويمكن أن يتحقق هذا
التعاون بصفة اختيارية
أى يقوم به الممول طواعية
من أمثله الإقرار TAX
RETURN والربط الذاتى
Self Assessment أو قيام
الغير بالإبلاغ عن وقائع
تكشف عن تهرب بعض
الممولين من أداء الضريبة
المستحقة عليهم كلياً أو
جزئياً .

■ كما يمكن أن يكون التعاون
إجبارياً يفرضه القانون
ومن أمثله الالتزام

بالإخطار عن بدء النشاط
أو توقفه أو خصم
الضريبة من المنبع
وتوريدها وتطبيق نظام
الخصم والإضافة
والتحصيل تحت حساب
الضريبة .

■ وإذا رفض الممول التعاون
مع المصلحة ولم يقدم
الدفاتر والمستندات التي
تثبت صحة إقراراته كان
للمصلحة أن تلجأ إلى
أسلوب التقدير بشرط أن
يعتمد تقديرها على
المنطق والواقع وأن تباشر
جميع الطرق التي تمكنها
من الكشف على حقيقة
أرباح الممول .

■ وقد أثير التساؤل عن
مدى أحقية مصلحة
الجمارك فى إعادة معاينة
البضاعة بعد خروجها من
الدائرة الجمركية وهى
التي سبق أن عاينتها
داخل الدائرة الجمركية
فأجابت الجمعية
العمومية لقسمى الفتوى
والتشريع بمجلس الدولة

بأنه إذا قامت مصلحة
الجمارك بأعمال
سلطاتها التقديرية فى
معاينة البضاعة
ومطابقتها للبيان
الجمركى والتحقق من
نوعها وقيمتها ومنشأها
وغير ذلك مما يمكنها من
تقدير ثمنها وتحديد
البيان الجمركى الخاضع
له وقيمة الضرائب
والرسوم الجمركية
المستحقة وتحصيلها
والإفراج عن البضاعة
فإنها تكون قد استنفدت
سلطاتها بما لا يجوز لها
من بعد معاودة النظر فى
تقدير قيمتها مرة أخرى
 طالما كان يمكن للمصلحة
بما لها من سلطة تقديرية
خولها لها القانون أن
تتحقق من صحة البيانات
ومطابقتها للبضاعة
الواردة .

■ ويقترح بعض الكتاب أن
يشجع الممول المتعاون مع
الإدارة الضريبية من
خلال تقديم مكافأة

معنوية على تعاونه تتمثل في خطاب شكر أو شهادة تقدير تمنحها إدارة الضريبة للممول تعبر فيها عن تقديرها لتعاونه لأن مثل هذه المكافأة يكون لها مردود إيجابي على سلوكه الضريبي وقد يحفز الآخرين على التعاون معها .

■ ويبنى على هذا الالتزام التزام جديد وهو تقديم المعلومات والمستندات في الميعاد الصحيح ذلك لأن القانون الضريبي يفرض أن يزود الممول إدارة الضريبة بالمعلومات والمستندات الصحيحة التي تطلبها في الوقت المحدد دون إبطاء The Obligation to provide accurate information and documents on time حتى تتمكن إدارة الضرائب من فحص الممول وتحديد مركزه الضريبي بدقة وقيل سقوط حقها في الحصول

الضريبة بالتقادم وفي بعض الحالات قد يصعب على المولين الوفاء بهذا الالتزام دون معونة إدارة الضريبة .

■ وأحياناً ما يرتبط منح الممول خصومات يقرها القانون بالمعلومات التي يقدمها الممول إدارة الضريبة عن الشخص الذي دفعت إليه المبالغ التي يطلب خصمها أو استردادها كأن يكشف الممول عن أسماء وبيانات الشخص المتعامل معه عند طلب خصم بعض التكاليف من وعاء الضريبة على الدخل أو يشترط لرد الضريبة على القيمة المضافة أن يكون لدى الشخص فاتورة ضريبية بالمبلغ المطلوب استرداده صادرة عن البائع أو المورد .

■ كما يقع على الممول عبء إثبات أن الربط المتظلم منه غير صحيح ، عملاً بقاعدة أن البيئة على من

ادعى ... ومع ذلك فإنه يجوز إلزام مصلحة الضرائب أن تقدم ما لديها من أدلة أو مستندات تثبت صحة دفع الممول ، والتي يتعذر عليه الحصول عليها وليس للمصلحة أن تنذر في هذه الحالة بأنه لا يجوز للخصم أن يقدم دليلاً ضد نفسه .

■ وقد رفض القضاء الكندي أن تلزم مصلحة الضرائب الممول بأن يبادر بتقديم المعلومات المطلوبة منه دون تأخير أو على الفور وإنما عليها أن تمنح الممول وقتاً ملائماً لتلبية هذا الطلب ذلك أن القانون عندما استخدم عبارة في وقت معقول لم يقصد أن تقدم هذه المعلومات فوراً أو في الحال وحدد الالتزام الأخير انضباط الممول بدفع الضرائب في الميعاد المحدد حيث يتعين على الممول أن يبادر الممول

بدفع الضريبة فى الوقت

The Obligation to pay

taxes on time وفى المكان

الذى يحدده القانون

ويمكن فى حالات معينة

السماح للممول بتأجيل

دفع الضريبة أو بعضها أو

السماح بتقسيطها وفى

بعض الحالات اسقاطها

أو العفو عما لم يدفع

منها .

■ وتعمل التشريعات

الضريبية على ألا يستفيد

الممول من تأخير الوفاء

بالضريبة وذلك باستثمار

أموال الضرائب المتأخرة

فى نشاطه الخاص أو فى

ادخارها والحصول على

ربح أو فائدة منها وذلك

بتقرير مقابل تأخير يزيد

عن معدل سعر الفائدة أو

معدل التضخم فى قيمة

النقود يضاف إلى قيمة

الضرائب المتأخرة حتى

يفكر الممول جيداً فى

نتيجة تعمله التأخير فى

أداء الضرائب فى الميعاد

وما قد يسفر عنها من

زيادة فى الديون

الضريبية بأكثر من الربح

أو الفائدة التى يمكن أن

تعود عليه فى حال

استيفائه تلك الديون دون

سدادها .

■ ولتحقيق العدالة الضريبية

يجب أن تراعى

التشريعات الضريبية

ظروف التضخم عند

تقدير وعاء دفعها بالزيادة

أو دون وجه حق وذلك

باتباع طريقة تصحيح

ضريبية الدخل an in-

dexed income tax system

التي تقوم على مراعاة

معدل التضخم عند

حساب الخصومات التي

تطرح من الدخل

الإجمالى ولتخفيض

حدود الشرائح العليا

لأسعار الضريبة أو

إضافة سعر فائدة معقول

على الضرائب المسددة

بالزيادة من قبل الممول .

■ ومن الدول التي اتبعت

هذا النظام شيلي حيث

يتكون نظام التصحيح من

العناصر الآتية :

■ إعادة تقييم الأصول

والمخزون طبقاً للأسعار

القياسية Price Index

المناسبة مع زيادة متوازنة

للدخل الخاضع للضريبة

■ إعادة تقييم صافى الثروة

وإعادة تصحيح

الالتزامات المقررة

بالعملات الأجنبية

والمطلوب خصمها من

وعاء الضريبة .

■ تصحيح أرقام قيم الأصول

فى بداية عمرها الإنتاجى

لأغراض حساب

الاستهلاكات

■ تصحيح قيمة بضاعة أول

المدة قبل حساب التكاليف

المتعلقة ببيع هذه

البضاعة .

■ حساب الأرباح الرأسمالية

الناتجة من بيع الأصول

وفقاً لنظام الأرقام

القياسية .

■ ويمكن أن يمتد تطبيق هذا

النظام ليشمل الضرائب

على الإنتاج أو المبيعات

حتى يكون وعاء الضريبة

والالتزامات المقررة وفقاً

له واقعية وغير مغال فيها

إلى الحد الذى يدفع

الممول للتهرب منها .

الشركة القابضة للقطن والغزل والنسيج والملابس

Cotton And Textile Industries Holding Company

إدارة الدعاية والإعلان والمعارض



وزارة الاستثمار

الشركة القابضة للقطن

والغزل والنسيج

تقدم

أفخر أنواع

* المفروشات

* الكوفيات

* أطقم السراير

* الملابس القطنية

للحريمى والأطفال

٨ شارع الطاهر - عابدين - الضواقة - الدور السادس

ت ٣٩٥٣٤٤٦ - ٣٩٥٣٤٤٧ - فاكس ٣٩٥٣٤٤٦

خدماتنا عبر الانترنت



لا يتوقفوا عن فدهلك ايها كندا

البنك الأهلي المصري



خدمات أخرى

- الاستعلام عن فروع البنك والمزاولات
- وأماكن تواجد ماكينات الصراف الآلي ATM.
- الاستعلام عن الشبهادات ودعاات التوفير
- العائزة بالجوازات.
- معرفة أسعار العائد على الودائع والأوعية
- الإدخار وأسعار العملات الأجنبية.
- دفع فواتير شركات موبيل
- تلقي الإستفسارات والشكاوى.



Online Services

- شراء شهادات الملائمين من أي مكان في مصر من خلال الموقع
- الدفع باستخدام أي من البطاقات الائتمانية
- وقم بإرسال الشهادات للمقرى
- في خلال ٢ أيام عمل.



البنك الشخصي

- الاستعلام عن كشوف حسابات
- بطاقات الائتمان حتى ١٢ شهر سابق.
- فتح الحسابات للأفراد والشركات
- من داخل وخارج مصر.

www.nbe.com.eg



البنك الأهلي المصري
الأقرب إليك

1 9 6 2 3
N B E

لترد من المعلومات اتصل بخدمة الأهلي فون

سجل تجاري رقم ١